Münster. 1928, № 14

Jur. Diss.

Die Bedeutung der Erbschaftsteuer für letztwillige und andere Verfügungen des bürgerlichen Rechts

von

Referendar
Wilhelm Lieneweg

1927

Druck von Schmäling & Ohlbrock Gütersloh

Die Bedeutung der Erbschaftsteuer für letztwillige und andere Verfügungen des bürgerlichen Rechts.

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der rechtswissenschaftlichen Doktorwürde

einer

Hohen Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät

der

Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster i. W.

vorgelegt von

Referendar

Wilhelm Lieneweg

aus Werther i. W.

1927

Druck von Schmäling & Ohlbrock Gütersloh

Referent

Herr Professor Dr. Bühler

Korreferent

Herr Professor Dr. Jacobi

R. UNIV. BIBLIOTHEEK LEIDEN

Inhaltsverzeichnis.

§ 1 Einleitung Seite 1

1. Kapitel.

Die grundsätzliche Bedeutung des Steuersatzes und seiner Faktoren.

§ 2 Die allgemeinen Grundlagen. Seite 2
§ 3 Die Nähe der Verwandtschaft. " 3
§ 4 Die Höhe des Erwerbs. " 7

2. Kapitel.

Die Bedeutung der steuerlich bevorzugten Zuwendungen.

§ 5 Dem Gegenstande nach bevorzugte Zuwendungen. Seite 9
§ 6 Dem Zweck nach bestimmte Zuwendungen. " 13
§ 7 Ohne Rücksicht auf Gegenstand oder Zweck bevorzugte Zuwendungen. " 18
§ 8 Zusammenfassung. " 20

3. Kapitel.

Die Behandlung der verschiedenen Rechtsformen der Zuwendung im Erbschaftsteuerrecht und ihre Bedeutung für Verfügungen im allgemeinen.

§ 9 Die Zuwendung des vollen Eigentums; insbesondere die Lehre von der Wertermittlung. Seite 22
§ 10 Das Vermächtnis wiederkehrender Bezüge. " 25
§ 11 Die Vor- und Nacherbschaft. " 34
§ 12 Indirekte Zuwendungen, insbesondere Lebensversicherung. " 40

4. Kapitel.

Typische Einzelfälle von Verfügungen in ihrer steuerlichen Bedeutung.

I. Verfügungen zugunsten von Abkömmlingen.

a) Verfügungen von Todeswegen.

§ 13 Allgemeines. Seite 48
§ 14 Gesetzliche Erbfolge und deren Abwandlungen. " 49
§ 15 Universalerbschaft des überlebenden Ehegatten. " 53
§ 16 Nutzungsvermächtnis und Vorerbschaft. " 55
§ 17 Zusammenfassung. " 60

b) Verfügungen unter Lebenden.

§ 18 Familienrechtliche Verfügungen. Seite 62
§ 19 Schenkungen. „ 68
§ 20 II. Verfügungen unter kinderlosen Ehegatten und an entferntere Verwandte. „ 72
§ 21 III. Verfügungen gegenüber nichtverwandten natürlichen und nicht-physischen Personen. „ 78
§ 22 Schluß. „ 85

Literaturverzeichnis.

In den Klammern die im Text verwandten Abkürzungen (—).

Ball: Steuerrecht und Privatrecht. (Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems.) 1924.
in Jahreskurse für Juristische Fortbildung 1926, S. 3 ff. (Jahreskurse).

Becker: Die Reichsabgabenordnung, 5. Aufl. 1924. (Becker, . . . RAO).
im Bank-Archiv 1919/20, S. 14.

Berolzheimer: Erbschaftssteuergesetz, 1921. (Berolzheimer).

Breit: Erbschafts- und Schenkungssteuer, 1921/22. (Breit).
Erster Teil: Erbschaftssteuer, Zweiter Teil: Schenkungssteuer.
in Jur. Wochenschr. 1923, S. 946.

Bickerich: in Deutsche Steuerzeitung 1926, S. 426.

Bühler: Lehrbuch des Steuerrechts in zwei selbständigen Bänden: I. Band: Allgemeines Steuerrecht. Berlin 1927. (Bühler).
in Jur. Wochenschr. 1920, S. 98.

Düringer-Hachenburg: Das Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897 auf der Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuches. 4. Band 1917. (Düringer-Hachenburg).

Dernburg: Das Bürgerliche Recht des Deutschen Reiches und Preußens: Deutsches Familienrecht. 1903. (Dernburg).

Ehm: Das Erbschaftsteuergesetz vom 10. September 1919, 1921 (Ehm).

Eichhorn: Das Testament, 1899.

Enneccerus-Kipp-Wolff: Lehrbuch des bürgerlichen Rechts. I, 1 1923, I 2 1922, II und III 1923, IV 1922 (Enneccerus, Wolff, Kipp).

Finger: Erbschaftsteuergesetz, 3. Aufl. 1925. (Finger).
Erbschaftsteuer naher Angehöriger. 1920.
in Deutsche Jur. Zeitung 1922, S. 433.
in Deutsches Steuerblatt 1923, S. 141.

Haarhaus: in Deutsche Steuerzeitung 1920, S. 149.

Hensel: Steuerrecht 1924. (Hensel).

Herbertz: Erbschaftssteuer und Bürgerliches Gesetzbuch 1921. (Herbertz).

Hespenheide: in Deutsche Steuerzeitung 1923, S. 263.

Hirschwald: in Jur. Wochenschr. 1921, S. 73.

Hoffmann-Henckel: Kommentar zum Erbschaftssteuergesetz 1920. (Hoffmann-Henckel).

Joseph: in Versicherung und Geldwirtschaft 1925, S. 71.

Karger: Steuerlich zweckmäßige Testamente u. Schenkungen 1926. (Karger).
in Deutsche Steuerzeitung 1925, S. 1088.

Koehne: Nießbrauch und Vorerbschaft im Reichssteuerrecht 1925. (Koehne).

Kreß: in Leipziger Zeitung 1924, S. 346.

Lindemann-Soergel: Bürgerliches Gesetzbuch nebst Einführungsgesetz 1923. (Lindemann-Soergel).

Lukas: in Jur. Wochenschr. 1924, S. 102.

Ludewig: in Allgemeine Steuerrundschau 1925, S. 283.

Marcus: Das Erbschaftssteuergesetz, 6. Auflage 1926. (Marcus).
Das Deutsche Testament, insbesondere das Privat- und Nottestament, 4. Aufl. 1921/23.
in Deutsche Steuerzeitung 1921, S. 11, 88; 1923, S. 232; 1924, S. 365; 1926, S. 19.

Mirre: Das Erbschaftssteuergesetz, 2. Aufl. 1923. (Mirre).
in Strutz: Handbuch des Reichssteuerrechts, 3. Aufl. 1927, Art.: Erbschaftsteuer. (Mirre in Handbuch).

Oertmann: Entgeltliche Geschäfte, 1912.

Ott: in Bank-Archiv 1923, S. 277.

Pahl: in Deutsche Jur. Zeitung 1922, S. 343.

Rausnitz: Das eigenhändige Testament, 1919.

Planck: BGB. nebst Einführungsgesetz, I, 1903; II, 1914; III, 1920; V, 1908. (Planck).

Philippsborn: in Jur. Wochenschr. 1921, S. 1057; 1922, S. 1693; 1923, S. 625.

Reichsgerichtsräten: Das BGB. erläutert von —, 1923. (RGR. Komm.)

Roth: in Marcuse: Das neue Reichssteuerrecht, 2. Aufl. 1923. (Roth).

Schachian: Erbschaftssteuergesetz in neuester Fassung, 3. Aufl. 1925. (Schachian).

Sohm: Institutionen, 10. Aufl. 1901. (Sohm).

von Schwerin: Grundzüge des Deutschen Privatrechts 1919.

von Staudinger: Kommentar zum BGB. und Einführungsgesetz, I, III, IV, 1 1926; II, IV, 2 und V 1912/14. (v. Staud.)

von Tuhr: Der Allgemeine Teil des Deutschen bürgerlichen Rechts, I, 1910, II, 1 1914 II, 2 1918. (von Tuhr).

Stölzle: Erbschaftsteuergesetz 1925, 1926.
in Jur. Wochenschr. 1925, S. 306, 2088; 1924, S. 520, 1926, S. 967.
in Neue Steuer-Rundschau 1924, S. 353.
in Steuer-Archiv 1924, S. 183.

Talmon-Gros: in Deutsche Verkehrssteuer-Rundschau 1923, S. 34.

Wünschmann: in Jur. Wochenschr. 1920, S. 93, 125; 1925, S. 1959.
in Deutsches Steuerblatt 1924, S. 353.

Zelter: in Jur. Wochenschr. 1921, S. 1069.

Zimmermann F. W. R.: Erläuterungsbuch zum Erbschaftsteuergesetz, 3. Aufl. 1921. (Zimmermann).

Zimmermann-Ludewig: Erläuterungsbuch zum Erbschaftsteuergesetz, 4. Aufl. 1925. (Zi-Lu.).

Ausführungsbestimmungen zum Erbschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung des Reichsministers der Finanzen vom 13. Juli 1926.

Begründung zum Erbschaftsteuergesetz 1919.

Begründung zum Erbschaftsteuergesetz 1925.

Bericht des 10. Ausschusses zum Erbschaftsteuergesetz 1919.
" " 11. " " " 1922.
" " 6. " " " 1925.

Richtlinien des Reichsministers der Finanzen zum Erbschaftsteuergesetz 1922.

Abkürzungen.

E 1906, 1909, 1923, 1925, = Erbschaftsteuergesetz vom 3. Juni 1906, vom 10. September 1919, in der Fassung der Bekanntmachung des Reichsministers der Finanzen vom 7. August 1922, in der Fassung des Art. III der III. Steuer-Notverordnung vom 19. Dezember 1923, in der Bekanntmachung vom 22. August 1925.

RAO. = Reichsabgabenordnung.
Jahrbuch: Koppe, Jahrbuch des Steuerrechts I—V.
RFH. = Amtliche Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs.
RFH. = (ohne Zahl) Reichsfinanzhof.
RG. = Entscheidungen des Reichsgerichts, Amtliche Sammlung. (ohne Zahl) Reichsgericht.
RGStr. = Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen.
KGJ. = Jahrbuch der Entscheidungen des Kammergerichts.
AStR. = Allgemeine Steuerrundschau.
Bank-A. = Bank-Archiv.
DJZ. = Deutsche Juristen-Zeitung.
DSt. = Deutsche Steuerzeitung.
DStBl. = Deutsches Steuerblatt.
DVStR. = Deutsche Verkehrssteuer-Rundschau.
LZ. = Leipziger Zeitung.
NStR. = Neue Steuer-Rundschau.
Recht = Das Recht.
StA. = Steuer-Archiv.
StuW. = Steuer und Wirtschaft.
Verbst. = Vermögen, Bilanz und Steuer.
Vers. Geld = Versicherung und Geldwirtschaft.
ZStFr. = Zeitgemäße Steuer- und Finanzfragen.

Ausführungsbestimmungen zum Erbschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung des Reichsministers der Finanzen vom 15. Juli 1940.

Begründung zum Erbschaftsteuergesetz 1919.

Begründung zum Erbschaftsteuergesetz 1925.

Bericht des 10. Ausschusses zum Erbschaftsteuergesetz 1919.
„ „ 11. „ „ „ 1922.
„ „ „ „ „ 1925.

Richtlinien des Reichsministers der Finanzen zum Erbschaftsteuergesetz 1922.

Abkürzungen.

E 1906, 1909, 1922, 1925. = Erbschaftsteuergesetz vom 3. Juni 1906, vom 10. September 1919, in der Fassung der Bekanntmachung des Reichsministers der Finanzen vom 7. August 1922, in der Fassung des Art. III der III. Steuernotverordnung vom 19. Dezember 1923, in der Bekanntmachung vom 22. August 1925.

RAO. = Reichsabgabenordnung.

Jahrbuch: Kappe, Jahrbuch des Steuerrechts I—V.

RFH. = Amtliche Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs.

RFH. = (ohne Zahl) Reichsfinanzhof.

RG. = Entscheidungen des Reichsgerichts, Amtliche Sammlung. (ohne Zahl) Reichsgericht.

RGSt. = Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen.

KGJ. = Jahrbuch der Entscheidungen des Kammergerichts.

[illegible] = Allgemeine Steuerrundschau.

Bank-A. = Bank-Archiv.

DJZ. = Deutsche Juristen-Zeitung.

DSt. = Deutsche Steuerzeitung.

DStBl. = Deutsches Steuerblatt.

[illegible] = [illegible] Rundschau.

LZ. = Leipziger Zeitschrift.

NStR. = Neue Steuer-Rundschau.

Recht = Das Recht.

StA. = Steuer-Archiv.

StuW. = Steuer und Wirtschaft.

Verm. = Vermögen, Steuer und Recht.

[illegible] = Versicherung und Geldwirtschaft.

[illegible] = [illegible] Steuer- und Finanzwesen.

Bemerkung: §§ ohne weitere Zusätze weisen auf die §§ des E 1925 hin; §§ mit dem Zusatz „oben", „unten" bezeichnen die §§ dieser Abhandlung.

§ 1

Der Individualismus und Liberalismus geben dem vergangenen Jahrhundert das Gepräge. Immer stärker traten auf allen Gebieten des Geisteslebens die Strömungen hervor, die die Befreiung des Individuums von den überkommenen Schranken verlangten und durchsetzten. Für die Rechtsentwicklung war in dieser Beziehung die Durchführung der Freiheit des Eigentums, der Vertrags- und Gewerbefreiheit vor allem kennzeichnend. Aber langsam seit dem Ende des vorigen Jahrhunderts und im Tempo beschleunigt durch die Notwendigkeiten des Kriegs und der Nachkriegszeit kehrten auf allen Rechtsgebieten alte Gebundenheiten wieder, allerdings im Gegensatz zu den früher mehr privatrechtlichen in überwiegend öffentlich-rechtlicher Form. Im Sachen-, im Vertrags- und im Gewerberecht beschränken heute eine Fülle von Bestimmungen den Bürger in seiner Handlungsfreiheit und sind für seine Rechtsgeschäfte von hoher Bedeutung. Auch auf erbrechtlichem Gebiet ist der frühere herrschaftliche Anteil am Untertanennachlaß [1]) wiedergekehrt, zwar nicht in der Form des staatlichen Erbanteils, wie Art. 154 RV. besagt, sondern in Form der Erbschaftsteuer, die schon im Jahre 1906 im Reiche eingeführt, nach dem Weltkrieg in ihren Sätzen und in ihrer Ausdehnung — 1919 war der Höchstsatz der Besteuerung 90 %, jetzt ist er 60 % — gewaltig erhöht ist und den Bürger, der auf die Erhaltung seines Vermögens bedacht ist, zwingt, die Bestimmungen des Erbschaftsteuergesetzes bei seinen Rechtsgeschäften in weitgehendem Maße zu berücksichtigen. Da nun jedes Gesetzeswerk, und so auch das Erbschaftsteuergesetz, sich dem Ideal, alle wirtschaftlich gleichartigen Tatbestände in derselben Weise zu erfassen, nur annähern kann, [2]) so ist bei wirtschaftlich gleichem oder gleichwertigem Ergebnis die Spanne oft recht bedeutend, die sich in der Höhe der zu zahlenden Erbschaftsteuer bei Ausnutzung oder Nichtberücksichtigung der verschiedenen Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts ergibt. Die Frage nach der Bedeutung der Erbschaftsteuer für die ihr untere fallenden Verfügungen des bürgerlichen Rechts, die im folgenden behandel- werden soll und die im Endergebnis darauf hinausläuft, wie derartig, privatrechtliche Verfügungen steuerlich am günstigsten auszugestalten sindt ist theoretisch und praktisch von großem Interesse, praktisch umsomehr, als es anerkannten Rechtens ist, daß z. B. der Notar haftbar ist, der bei Abfassung solcher Verfügungen nicht auf die steuerlichen Folgen hinweist [3]).

---

[1]) Vgl. v. Schwerin, Grundzüge des deutschen Privatrechts, 1919, S. 309/310; M. Wolff, Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts, Sachenrecht, 15/19 Aufl. 1923, S. 3.

[2]) Vgl. die anregende Studie von Ball, Steuerrecht und Privatrecht; ferner Becker im Bank-A. 1919/20, S. 14:

„Vorgänge, Ergebnisse des Wirtschaftlebens bilden die Grundlage der Besteuerung; besteuert werden soll das Einkommen, das Vermögen, die Vermögensvermehrung, dasjenige, um das der Erbe reicher wird, vielleicht auch der Aufwand, der Verbrauch usw. Das sind wirtschaftliche Begriffe. Die Durchführung der Grundgedanken der Steuergesetze bringt es aber mit sich, daß die Steuerpflicht oft nicht an wirtschaftliche Merkmale, sondern an gewisse privatrechtliche Tatbestände . . . . geknüpft wird“.

Daraus ergibt sich die Gefahr der Beeinträchtigung der Steuergesetzeswirkungen, die allerdings durch §§ 4, 5 RAO. weitgehend beseitigt wird; vgl. unten § 22.

[3]) Vgl. JW. 1918, S. 90; DSt 1919, S. 146.

1. Kapitel.

Die grundsätzliche Bedeutung des Steuersatzes und seiner Faktoren.

§ 2.

Bevor wir auf das eigentliche Thema eingehen, müssen wir einen Ueberblick über die Grundlagen des Erbschaftsteuerrechts zu gewinnen suchen. Begrifflich ist die Erbschaftsteuer im engeren Sinne von der im weiteren Sinne zu unterscheiden. Dieser weitere Begriff, den das Gesetz mit dem Worte verbindet, umfaßt:

1.) die Erbschaftsteuer im engeren Sinn, die Erbanfallsteuer des E. 19, die den Erwerb von Todeswegen trifft: § 1, I, Z. 1. Der Begriff des Erwerbes von Todeswegen ist hier noch weiter als der gedehntere Begriff des BGB., indem zu dem, was durch Erbfolge, Vermächtnis oder Pflichtteil erworben wird (§ 1369 BGB.), nicht nur noch der Voraus und der Dreißigste hinzutreten, sondern weiter Schenkungen von Todeswegen, Erwerb durch Erfüllung einer Auflage, auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages für seinen Todesfall zugunsten eines Dritten usw., siehe § 2. [1])

2.) die Schenkungssteuer von Schenkungen unter Lebenden. Sie ist grundsätzlich eine antizipierte Erbschaftsteuer i. e. S. und deren notwendiges Korrelat, weil solche Zuwendungen sonst wirtschaftlich eine Erbanfallsteuer verhindern würden. Der Schenkungsbegriff ist hier bedeutend weiter als der des BGB. § 516. Ausgangspunkt sind auch hier die bürgerlichrechtlichen Schenkungen, doch stehen ihnen freigebige Zuwendungen unter Lebenden gleich, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden mit dessen Willen bereichert wird (§ 3 Z. 2); dabei steht die Uebernahme von Gegenleistungen der Annahme einer Bereicherung insoweit nicht entgegen, als es sich bei ihnen um nicht geldwerte Leistungen handelt: z. B. A schenkt dem B ein Landgut, wogegen sich B verpflichtet, den Namen des A anzunehmen [2]).

3.) die Zweckzuwendungssteuer, die auf einer Zuwendung von Todeswegen oder zu Lebzeiten an einen personifiziert gedachten Zweck ruht (siehe § 4).

Nach § 1 II gelten die Vorschriften für die Erschaftsteuer i. e. S. auch für Schenkungen und Zweckzuwendungen, die für Schenkungen auch für Zweckzuwendungen, soweit nichts anderes bestimmt ist; der umgekehrte Satz gilt aber nicht.

Die Erbschaftsteuer wird nun im Normalfall, d. h. wenn keine Vergünstigungen eintreten, von dem Betrage berechnet, um den der Steuerpflichtige durch den Anfall bereichert ist, d. i. von dem Anfall abzüglich etwaiger Vermächtnisse, Auflagen, Pflichtteilsrechte usw. und abzüglich der Schulden. Für die Ermittlung alles dessen, was zum Nachlaß gehört, sowie für die Ermittlung der zuläßigen Abzüge ist grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend (§ 21), d. h. bei Erben der Todestag des Erblassers. Auf die Höhe der Steuer haben zwei Faktoren entscheidenden Einfluß: 1. das persönliche Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser und 2. die Höhe des Erwerbs.

---

[1]) Vgl. Herbertz S. 25; Marcus, das Deutsche Testament 1923, S. 16/17.

[2]) Vgl. Finger, Erbschaftsteuer naher Angehöriger S. 31.

§ 3.

Ein altes Rechtssprichwort sagt: „Das Gut rinnt wie das Blut." Es ist kennzeichnend für die gesetzliche Erbfolge des BGB. Auch im Erbschaftsteuergesetz genießen die nächsten Verwandten eine bevorzugte Stellung. Das Steuerrecht ist aber nicht der Parentelenordnung des bürgerlichen Rechts gefolgt, sondern hat vier bevorzugte Klassen aus den nächsten Verwandten des Erblassers gebildet und damit wenigstens für das Steuerrecht Mißstände beseitigt, die im bürgerlichen Recht vorhanden sind, wo in unsozialer Weise die gesetzliche Erbberechtigung der Verwandten ins Ungemessene ausgedehnt ist, während die „steuerrechtlichen Verwandten" im Sinne des § 9 ein Gefühl der Zusammengehörigkeit zu einer Familie normalerweise verbindet [1]). Für die Einstufung des Steuerpflichtigen in die einzelne Klasse ist sein Verhältnis zum Erblasser bezw. Schenker maßgebend, wie es im Augenblick des Erbfalls bezw. der Schenkung mit rechtlicher Wirkung bestand. Für die in § 9 angewandten Begriffe der Verwandtschaft und Schwägerschaft finden lediglich die Grundsätze des BGB., insbesondere die §§ 1589 ff. Anwendung, ohne daß im Erbschaftsteuergesetz Aenderungen vorgesehen sind [2]). Nur bei Zuwendungen an Dritte durch gemeinschaftliches Testament oder Erbvertrag gemäß §§ 2269, 2280 BGB. gilt, soweit der überlebende Gatte an die Verfügung gebunden ist, bezüglich des noch vorhandenen Vermögens des erstverstorbenen Gatten der § 9 III, nach dem für die mit dem erstverstorbenen näher verwandten Erben ihr Verhältnis zu diesem der Besteuerung zugrunde zu legen ist [3]). Man kann die einer Klasse zugehörigen Erwerber als gleich nah mit dem Erblasser verwandt — im erbschaftsteuerlichen Sinne — bezeichnen; die Angehörigen der 5. Klasse würden dann steuerrechtlich mit dem Erblasser nicht verwandt sein.

Der Unterschied der Besteuerung in den einzelnen Klassen ist sehr erheblich (siehe § 10), und zwar beträgt der Steuersatz in der 2., 3. und 4. Klasse das doppelte, drei- bezw. vierfache der ersten Klasse, nur bei ganz großen Vermögensanfällen — über 2 Millionen — ist dieses Verhältnis etwas abgemildert. Die 5. Klasse der Nichtverwandten steuert einen Satz, der in der ersten Staffel das siebenfache der ersten Klasse beträgt und sich in den weiteren Staffeln bis zum vierfachen ermäßigt.

Weitaus die meisten Testamente stammen von Eheleuten. Das liegt daran, weil sie einmal den überlebenden von ihnen günstiger stellen wollen als es durch die gesetzliche Erbfolge geschieht [4]), und weil sie sodann ihren Kindern ihr Vermögen erhalten wollen. Die Ehegatten werden als eine gewisse Einheit empfunden. Das erkennt auch das E 1925 an, nach welchem steuerlich-wirtschaftlich genommen zwischen

---

[1]) Vgl. Herbertz S. 38.

[2]) Vgl. RFH. StuW. 1922, S. 368.

[3]) Vgl. unten § 20.

[4]) Vgl. Marcus DSt. 1923, S. 232.

ihnen eine Vererbung nicht stattfindet, wenn sie Abkömmlinge haben [1]). Wenn es hart ist, daß sich der Steuerbeamte überhaupt in den engsten Kreis der Familie drängt, dann umso härter, wenn auch Vermögensübertragungen unter Ehegatten der Erbschaftsteuer unterliegen [2]). Daher ist denn auch die Besteuerung von freigebigen Verfügungen der Ehegatten untereinander, die 1919 eingeführt war, 1922 beschränkt und 1925, soweit es sich um Ehen mit Abkömmlingen handelt, gänzlich beseitigt worden. Damit sowie mit den vielen Vergünstigungen, die das Erbschaftsteuergesetz den ersten beiden Steuerklassen gewährt, hat es deutlich zum Ausdruck gebracht, daß das Vermögen, solange es im engsten Familienkreis bleibt, nur möglichst gering mit Steuern belastet werden soll, und indirekt hat der Gesetzgeber damit auch die sittliche Berechtigung gerade für den Familienvater anerkannt, durch möglichst günstige Ausgestaltung der Rechtsform seiner Verfügungen die steuerlichen Lasten einzuschränken [3]).

Sind so Ehegatten dem großen gedanklichen Gefüge des Gesetzes nach als eine gewisse Einheit anzusehen, so sind sie jedoch für die einzelnen Bestimmungen des Erbschaftsteuergesetzes voneinander unabhängige Personen, soweit nicht etwas besonderes bestimmt ist; steuerpflichtige Schenkungen insbesondere sind zwischen ihnen möglich [4]).

Zur ersten Steuerklasse gehören außer den Ehegatten zunächst die leiblichen Kinder, d. s. die ehelichen Kinder des Vaters und die ehelichen und unehelichen Kinder der Mutter; sodann die Personen, denen die rechtliche Stellung ehelicher Kinder zukommt, nämlich die durch nachfolgende Ehe oder durch Ehelichkeitserklärung legitimierten unehelichen Kinder [5]), ferner die vor 1900 eingekindschafteten Personen, soweit ihnen das Landesrecht die Stellung ehelicher Kinder zukommen ließ [6]), weiter die Stiefkinder, die bisher nach Klasse IV besteuert wurden. Die unehelichen Kinder erben vom Vater grundsätzlich nach Klasse V, nur wenn sie von ihm anerkannt sind, stehen sie steuerlich ehelichen gleich, sie sind dann also steuerlich — im Gegensatz zum Privatrecht — mit ihrem außerehelichen Erzeuger verwandt. Die Anerkennung bedarf keiner besonderen Form, vielmehr ist jede Anerkennung, auch die stillschweigende, ausreichend; das Finanzamt hat das Verhältnis frei zu würdigen und ist nicht an ein gerichtliches Urteil gebunden, das trotz Bestreitens jemanden für den außerehelichen Vater erklärt [7]). Die steuerliche Ver-

---

[1]) Vgl. Finger § 9, Anm 3 a.

[2]) Das empfanden schon die Römer, deren Erbschaftstener, vicesima, zunächst das Gatten- und Kindeserbe traf, später aber für diese Fälle beseitigt wurde, „da es unrecht, gewalttätig und pietätlos sei, wenn ein Rentbeamter sich zwischen Eltern und Kinder dränge, und da keine Finanzquelle wichtig genug sei, um ihretwegen Eltern und Kinder als Fremde erscheinen zu lassen." Plinius d. jüng. 62—110 n. Chr. panegyr. cap. 37. vgl DIZ. 1908, S. 1092.

[3]) Vgl. hierzu Marcus DSt. 1926, S. 19.

[4]) RFH. 15, 303.

[5]) Vgl. §§ 1719, 1723 BGB.

[6]) Vgl. Art. 203, 209 EG. BGB.

[7]) Vgl. Zimmermann § 26 N. 6.

wandtschaft erstreckt sich aber nur auf den außerehelichen Vater, nicht auf dessen Eltern. Wenn daher Eltern dem unehelichen Kinde ihres Sohnes etwas zuwenden wollen, geben sie zweckmäßig die Summe ihrem Sohn und drücken ihm gegenüber den unverbindlichen Wunsch aus — den unverbindlichen, sonst ist es ein Vermächtnis, das steuerlich der Erbeinsetzung gleichsteht —, daß er seinem Kinde eine größere Summe schenken solle, oder sie setzen in dieser Höhe ihren Sohn zum Vorerben und das Kind zum Nacherben ein [1]), einem Falle, in dem das Kind allerdings erst beim Tode des Sohnes die Summe erhält. Auch an Kindesstatt angenommene Personen steuern in der ersten Klasse entgegen dem E 1919, das durch die Einstufung dieser Personen in Klasse I einen zu großen Anreiz zur Steuerumgehung zu schaffen befürchtete [2]).

Die Abkömmlinge der Kinder des Erblassers bzw. der ihnen gleichgestellten Personen (§ 9 I, I Z. 2—7) steuern in der zweiten Klasse, die Abkömmlinge der adoptierten Kinder jedoch nur dann, wenn sich die Annahme an Kindesstatt auch auf die Abkömmlinge erstreckt. Da die Steuer der zweiten Klasse bis zu Erwerben von 2 Millionen M. das Doppelte der Steuer in der ersten Klasse beträgt, entsteht durch die Uebertragung steuerbaren Vermögens [3]) direkt an den Enkel statt an den Sohn, der es seinerseits jenem zu übergeben hätte, kein steuerlicher Vorteil; nur darin würde ein Vorteil liegen, daß die Nutzungen, die in der Zwischenzeit zuwachsen, bei sofortiger Uebertragung an den Enkel nicht mehr unter die Steuer fallen. Den Angehörigen der beiden ersten Steuerklassen sind eine ganze Reihe von Steuervergünstigungen gewährt, die wir unten im einzelnen besprechen werden.

In der dritten Klasse steuern einmal die Eltern und Stiefeltern des Erblassers, auch die uneheliche Mutter; jedoch gehört der uneheliche Vater, auch wenn er das Kind anerkannt hat, dem Kinde gegenüber in die fünfte Klasse; in die dritte Klasse kommt er nur bei Legitimation des Kindes durch nachfolgende Ehe oder Ehelichkeitserklärung. Ebenso gehören die Adoptiveltern als solche in die Klasse V. Scheidung der Ehe oder Aufhebung der ehelichen Gemeinschaft beeinflußt die Verwandtschaft [4]) nicht. Sodann erben in dieser Klasse die Geschwister des Erblassers, die vollbürtigen, die Vater und Mutter gemeinsam haben, sowie die halbbürtigen, die nur denselben Vater oder die gleiche Mutter haben. Uneheliche Kinder der Mutter sind untereinander und mit den ehelichen Halbgeschwistern verwandt. Das uneheliche Kind des Vaters tritt dagegen auch nicht durch die Annahme an Kindesstatt oder durch Ehelichkeitserklärung, wohl aber durch nachfolgende Ehe, in ein Geschwisterverhältnis zu seinen anderen Kindern.

---

[1]) Vgl. § 7.

[2]) §§ 1741 ff. BGB. vgl. Begründung zu E 1919 § 26 S. 36. E 1919 stufte die an Kindesstatt angenommenen Personen daher in Gruppe IV, 5 ein. Vgl. im einzelnen unten in § 18.

[3]) Ueber steuerfreies Vermögen siehe unten.

[4]) Im Sinne des Erbschaftsteuerrechts; vgl § 1590, II BGB.; nur die geschiedenen Ehegatten selbst steuern im Verhältnis zueinander in Klasse V.

Alle Grade von Voreltern väterlicher- und mütterlicherseits, aber nur die natürlichen, steuern in der vierten Klasse, also nicht die Stiefgroßeltern, wie aus der getrennten Aufführung der Eltern und Stiefeltern in Klasse III hervorgeht [1]). Ferner gehören hierhin die Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern, Nichten und Neffen, die Schwiegereltern und Schwiegerkinder. Die Schwägerschaft dauert fort, auch wenn die sie vermittelnde Ehe aufgelöst ist [2]).

Negativ bestimmt ist die Klasse V. Ihr gehören die Nicht-Verwandten im steuerlichen Sinne an, mögen sie privatrechtlich auch verwandt sein, wie Großneffen und Großnichten; ferner vom Vater nicht anerkannte uneheliche Kinder, der uneheliche Vater trotz Anerkennung, die Adoptiveltern (vgl. oben). Weiter steuern in dieser Klasse alle nicht natürlichen Personen, die steuerlich erb- [3]) bezw. schenkungsfähig sind. Dazu gehören einmal alle juristischen Personen des öffentlichen und Privatrechts; sodann nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten usw., sofern sie erb- [3]) und schenkungsfähig sind, auch einen Sitz und Leitungsort haben [4]). Die offene Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft, die ja schon im privaten Rechtsverkehr eine so starke Selbständigkeit besitzen, daß sie von manchen als juristische Personen bezeichnet werden [5]), sind auch erbschaftsteuerlich als selbständige Persönlichkeiten zu behandeln. Wenn daher jemand zugunsten einer offenen Handelsgesellschaft verfügt, hat diese den Erwerb in Klasse V zu versteuern, auch wenn die Gesellschafter sämtlich nahe Verwandte, z. B. Söhne oder gar die Ehefrau des Verfügenden sind [6]). Auch der nicht rechtsfähige Verein, über dessen bürgerliche Erwerbsfähigkeit in der Literatur Sreit herrscht, [7]), dürfte als steuerlich rechtsfähiges Gebilde zu betrachten sein [8]). Nicht dagegen

---

[1]) Vgl. Finger, § 9, N. 10.

[2]) § 1590, II BGB. Nach E 1906 erlosch steuerrechtlich die Schwägerschaft bei anderer Auflösung der Ehe als durch den Tod. Vgl Zimmermann 2 Aufl, § 10, N. 12. Deswegen, weil die Verwandten der geschiedenen Ehefrau sonst besser stünden als diese selbst, ist Breit S. 157 auch für das jetzige Gesetz noch dieser Ansicht; für sie findet sich aber im Gesetz kein Anhalt. Wie hier Zi-Lu. § 9, N. 18; Finger § 9, N. 14; RFH. 17, S. 231.

[3]) Nicht natürliche Personen können nicht Erblasser sein, wohl aber Schenker, Beschenkte und Erben.

[4]) Vgl. § 8, I, I, 3.

[5]) §§ 124, I, 161, II HGB. vgl. über die Lehrmeinungen Staub, Kommentar zum HGB. 12/13. Aufl. § 105, N. 8; Stein-Jonas, ZPO. 12. Aufl §. 50 Anm. II, 4.

[6]) Sind nur Verwandte da, will Breit S. 159 dies berücksichtigen, indem der Besteuerung das Verhältnis des Erblassers zum entferntest verwandten Gesellschafter zugrunde gelegt wird; wie hier Finger § 2, N. 2, a, g.

[7]) Vgl. v. Staudinger § 54, VII, 3a; RGK. § 54, N. 1; Planck § 54, N. 3, f.

[8]) Vgl. Zi-Lu. § 8, N. 16a; Finger § 8, N. 17; a. A. Karger S. 104.

wird man die Gesellschaft des BGB. [1]), die stille Gesellschaft des HGB. und güterrechtliche und erbrechtliche Gemeinschaften als steuerlich selbständig ansehen dürfen [2]). Besondere Vergünstigungen sind für gewisse Vereine, Anstalten und Verbände in den §§ 18, 19 und für Stiftungen insbesondere in § 9 II gegeben [3]). Auch die Zweckzuwendungen sind grundsätzlich in Klasse V zu versteuern; auf das Verwandtschaftsverhältnis zur Mittelsperson, deren sich der Erblasser bezw. Schenker zur Bewirkung der Zweckzuwendung bedient, kommt es nicht an; auch nicht darauf, ob die Zweckzuwendung im Endergebnis an eine steuerfreie Person gelangt [4]). Anderseits ist aber das Finanzamt berechtigt, zu untersuchen, ob mehrere vom Erblasser bedachte Personen nicht nur vorgeschoben sind, und ob der ihnen vermachte Erwerb nicht in Wirklichkeit als eine Zweckzuwendung oder als eine Zuwendung an eine steuerlich rechtsfähige, nicht natürliche Person, der die Bedachten alle angehören, anzusehen ist [5]).

§ 4.

Die andere Komponente, aus der die Höhe des Steuersatzes resultiert, ist die Größe des Erwerbes, da bei höheren Anfällen die Steuer prozentmäßig steigt. Der Steuertarif in § 10 ist progressiv ausgestaltet; das Durchstaffelungsprinzip des E 1919, das dem Gedanken der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit noch weitgehender gerecht wird [6]), ist seit 1922 zugunsten der einfachen Progression aufgegeben. Härten, die sich bei dem Uebergang von einer Stufe in die nächst höhere ergeben, werden durch § 10 II ausgeglichen, der bestimmt, daß der Unterschied, der sich aus dem anzuwendenden und dem letztvorhergehenden Steuersatz ergibt, nur insoweit erhoben wird, als er aus der Hälfte, $^3/_4$ bezw. $^9/_{10}$ des Ueberschusses des Erwerbes über die nächstniedere Steuerstufe gedeckt werden kann. Der Steuersatz steigt in der ersten Klasse von 2 bis 15 %,

---

[1]) Vgl. Zi-Lu. § 8, N. 16 a; a. A. Finger § 8, N. 17; Stölzle § 8, N. 44. Stölzle gibt selbst zu, daß es dem juristischen Gefühl widerstrebe, die bürgerlichrechtliche Gesellschaft als Steuersubjekt gelten zu lassen Mit Recht weisen m. E. Zi-Lu. daraufhin, daß durch den Nachsatz von § 8, I, 1, 3 ein eigentlicher Sitz oder Leitungsort der Personenvereinigung erfordert werde, der der Gesellschaft des BGB fehle. Wenn diese für die Umsatzsteuer als Steuersubjekt anerkannt wird, so liegt das in dem wesentlich anderen Charakter der Umsatzsteuer begründet, die jeden entgeltlichen Warenbesitzwechsel trifft und so an einen viel beweglicheren Tatbestand anknüpft als die Erbschaftsteuer, die den Uebergang von Vermögen besteuert und in ihrer Wirkung eine Vermögensteuer ist (vgl. die enge Verbindung mit ihr bei den Bewertungsvorschriften, unten § 9). Dem Begriff „Vermögen" (vgl hierüber Strutz, Handbuch, 3. Aufl. S 161) ist aber ein so festes, auf die Dauer angelegtes Verhältnis zu einem Subjekt — in der Regel zum Eigentümer — wesentlich, wie es die lose Gesellschaft des BGB. — im Gegensatz zum nicht rechtsfähigen Verein und zur O. H G. — wohl kaum begründet. Unter Umständen kann in der Zuwendung an eine Gesellschaft des BGB. aber eine Zweckzuwendung liegen. Vgl hierzu noch Becker § 79, N. 9.

[2]) Vgl. über diese Probleme Bühler § 24, insbesondere III.

[3]) Vgl. unten.

[4]) Doch bestehen auch für sie Steuervergünstigungen in § 18.

[5]) Vgl RFH. 1, S. 197; Finger § 3, N 2.

[6]) Dort wurde der höhere Steuersatz nicht für den ganzen Erwerb, sondern jeweils nur für die Beträge zugrunde gelegt, welche die einzelnen Stufen übersteigen; das jetzige System ist also „roher".

beträgt in der zweiten, dritten und vierten Klasse ungefähr — genau bei Erwerben bis zu 2 Millionen — das 2-, 3- bezw. 4-fache und in der letzten das 7—4-fache. Aus dieser progressiven Gestaltung ergibt sich, daß die Steuer bei kleinen Erwerben in derselben Klasse relativ am geringsten ist, oder daß, je mehr Erben oder Vermächtnisnehmer, die der Besteuerung in derselben Klasse unterliegen, vorhanden sind, umso geringer die Gesamtsumme der Erbschaftsteuer für den gesamten Nachlaß ist. Der Staat ist also fiskalisch bei kinderarmen Familien besser gestellt. Denn der Erblasser, der sein Vermögen über seinen Tod hinaus den Seinen möglichst ungeschmälert erhalten will, wird seinen Nachlaß in möglichst viele kleine Teile zersplittern, deren Anzahl natürlich an der Zahl der zu Bedenkenden, besonders der Kinderzahl, ihre Grenze findet. Die steuerersparende Wirkung einer solchen Verfügung möchte ich im Anschluß an die Ausführungen Breit's [1] als „Gesetz der Zersplitterung" bezeichnen. Wie der größte Teil zweckmäßiger Anordnungen in Testamenten und Schenkungen auf diesem Gesetze beruht, wird sich im weiteren Verlauf der Untersuchung zeigen.

Aus dem bisher Gesagten ergibt sich also, daß zwei Faktoren, die Nähe der Verwandtschaft und die Höhe des Erwerbs, auf die Höhe der Steuer von Einfluß sind. Die Bedeutung der Erbschaftsteuer für die ihr unterliegenden Verfügungen des bürgerlichen Rechts besteht im wesentlichen darin, daß der Verfügende den Einfluß dieser beiden Faktoren auf die Höhe des Steuersatzes richtig erkennt und bei der Vornahme seiner Verfügungen berücksichtigt. Diese Bedeutung im einzelnen darzulegen, ist die Aufgabe der folgenden Kapitel, in denen besonders charakteristische Fälle günstiger Ausgestaltung dieser beiden Faktoren behandelt werden sollen.

---

[1]) S. 189.

2. Kapitel.

Die Bedeutung der steuerlich bevorzugten Zuwendungen.

§ 5.

Bevor der Erblasser an die nähere Ausgestaltung seiner Verfügung denkt, hat er zu überlegen, ob er sein Vermögen nicht ganz oder teilweise steuerfrei übertragen kann. Im Erbschaftsteuergesetze sind nämlich eine ganze Reihe von Steuerbefreiungen und -vergünstigungen vorgesehen, die für die Anordnungen in Testamenten und Schenkungen von großer Bedeutung sind. Gerade für sie spielen die Nähe der Verwandtschaft und die Höhe des Erwerbes bzw. die Zersplitterung des Nachlasses in viele kleinere Teile eine große Rolle; sind doch gerade unter den nächsten Verwandten eine besoders große Anzahl steuerfreier Vermögensübertragungen möglich.

Vorweg ist zu bemerken, daß alle die Anfälle steuerfrei sind, auf die der Erwerber einen Rechtsanspruch hat, mit Ausnahme derjenigen, die auf Grund des gesetzlichen Erbrechts geltend gemacht werden (Pflichtteilsanspruch). So ist insbesondere die Aussteuer der verheirateten Tochter keine Schenkung im Sinne des § 3; denn die Tochter hat einen klagbaren Anspruch auf Einrichtung eines angemessenen Haushalts im Falle ihrer Verheiratung, und selbst wenn ihr die Eltern wegen mangelnder Einwilligung in die Ehe die Aussteuer verweigern können, ist die Gewährung trotzdem noch keine Schenkung, da in diesem Folle der Anspruch der Tochter nicht erlischt, die Eltern nur das Recht erhalten, die Aussteuer zu verweigern [1]. Kann die Tochter aber — z. B. bei Eingehung einer zweiten Ehe — eine Aussteuer nicht mehr verlangen, so ist die trotzdem gewährte Aussteuer an sich eine steuerpflichtige Schenkung, ebenso eine jede Aussteuer, soweit sie das Maß des angemessenen überschreitet [2]. Sie kann aber als Ausstattung steuerfrei sein [3]. Die Angemessenheit richtet sich nach den Verhältnissen, der sozialen Stellung und der örtlichen Sitte der Beteiligten.

Die Aussteuer umfaßt alle zur Einrichtung eines Haushalts — nicht eines Berufes oder Geschäftes — erforderlichen Gegenstände, kann aber auch in Geld oder Wertpapieren gewährt werden. Man wird dann dem Finanzamt ein Prüfungsrecht einräumen müssen, ob das Geld auch tatsächlich zu der Aussteuer verwandt ist [4] [5]. Der Anspruch auf die Aus-

[1] §§ 1620, 1621 BGB; vgl RFH. 9, S. 222; 10, S. 306.

[2] RFH. 7, S. 30; 8, S. 129.

[3] Vgl unten S 10 ff.

[4] RFH StuW. 1922, 26; AStR. 1921, 236.

[5] Der Vater hat das Recht, der Tochter anstelle der Aussteuer in natura Geld zur Anschaffung zu geben. Die Tochter hat aber ihrerseits kein Recht auf die Gewährung der Aussteuer in Geld, sie kann sie klagbar nur in Natur verlangen. Erhält sie Geld zur Beschaffung der Aussteuer, so erhält sie etwas anderes als das, worauf sie einen Rechtsanspruch hat Dieses aliud wird das, was ihr rechtlich zusteht, wenn das Geld zur Beschaffung der Aussteuer verwandt wird. Geschieht dies nicht — eine bestimmte Frist hierzu ist allerdings nicht vorgesehen —, so ist die Tochter durch die Zuwendung des Geldes, auf das sie keinen Anspruch hatte, bereichert, und auf die Bereicherung allein kommt es an. (Vgl. den im Prinzip ähnlichen Fall unten in § 21, Abs 8). Ob der Vater durch die Hingabe privatrechtlich seiner Aussteuerpflicht ledig geworden ist, ist dabei unerheblich.

steuer entsteht erst mit der Verheiratung; die schon vorher gewährte ist steuerlich als solche zu behandeln, wenn die Ehe in sicherer Aussicht steht [1]). Durch eine „Sicherstellung“ ohne Aussicht auf baldige Heirat kann man der Tochter keine Steuerfreiheit verschaffen. Erfüllen die Eltern diese Verbindlichkeit erst durch ein Testament, so handelt es sich um eine Nachlaßverbindlichkeit, die der Erbschaftsteuer nicht unterliegt [2]). Aus Beweisgründen gegenüber der Steuerbehörde wird es zweckmäßig sein, dies in der Urkunde zum Ausdruck zu bringen.

Was aber die vom Gesetz gewährte Steuerfreiheit an sich steuerpflichtiger Erwerbe anbelangt, so ist der Gedanke des Gesetzes der: Einmal sollen kleine Erwerbe, insbesondere unter den nächsten Verwandten, nicht noch durch die Steuer vermindert werden, wie ja überhaupt die Steuer mit der geringeren Größe des Erwerbs prozentual abnimmt [3]); sodann berücksichtigt das Gesetz, daß es bei gewissen, gegenständlich beschränkten Vermögensteilen erwünscht ist, daß sie der engeren Familie erhalten bleiben (Hausrat, Schmuck und dgl.) und erkennt damit, wenn nicht einen Rechts-, so doch einen moralischen Anspruch der Erwerber auf diese Vermögensteile an. Würde z. B. ein Enkel 2 Millionen von seinem Großvater erben, wovon 1 Million Hausrat, Kunstgegenstände und dgl. wären, so würde die Steuer ohne die Steuerbefreiungen 400 000 betragen; der Enkel würde vielleicht, besonders wenn er selbst nicht in den günstigsten finanziellen Verhältnissen lebt, geneigt sein, anstatt das bare Geld anzugreifen, Hausrat und Kunstgegenstände zum Zwecke der Steueraufbringung zu versilbern, was sehr bedauerlich für die Familie und ihre Interessen wäre, deren Zusammenhalt zu fördern sich ja auch die RV. Art. 119 zum Ziele setzt. Dies ist der Grund, aus dem Gegenstände des anfallenden Vermögens, deren Vernichtung in der Hand des Erwerbers eine sehr unerwünschte Nebenwirkung des Gesetzes sein würde, in weitem Umfange von der Erbschaftsteuer befreit sind.

Neben der erwähnten Aussteuer, die nur der Tochter gewährt werden kann, ist auch die A u s s t a t t u n g in den meisten Fällen steuerfrei. Sie ist grundsätzlich unentgeltliche freigebige Verfügung [4]); aber sie gilt nicht als Schenkung nach § 3, V, wenn sie zur Einrichtung eines angemessenen Haushalts gegeben wird. Der Ausstattungsbegriff des § 3, V, ist insofern enger als der des BGB. § 1624, als dieser auch Zuwendungen an Abkömmlinge zu weiteren Zwecken, zur Einrichtung einer Lebensstellung oder Wirtschaft, einschließt. Die Ausstattung im Sinne des BGB. zu solchen Zwecken, z. B. die Zuwendung eines Hauses zur Begründung einer Haushaltsschule, eines Grundstücks zur Bewirtschaftung und dgl., ist daher steuerpflichtig [5]). Weiter ist der steuerliche Aus-

---

[1]) RFH. JW. 1925, 401.

[2]) § 23; RFH. 10, S 306.

[3]) Siehe Kap. 1

[4]) Man könnte sie auch als eine natürliche Verbindlichkeit auffassen; dann würden Ausstattungen an Kinder sämtlich, soweit sie angemessen sind, an entferntere Verwandte im Rahmen des § 3, V stenerfrei sein. Die andere Auffassung ist aber die herrschende Vgl. RFH 5, S. 197; 6, S. 347; Pahl in DJZ. 1922, 343: Finger in DJZ. 1922, 433.

[5]) RFH. 6, S. 347; in JW. 1921, 1132; in DVRSt. 1922, 19.

stattungsbegriff insofern, als sie nicht nur von Eltern, sondern auch von Voreltern gewährt werden kann [1]). Die Ausstattung kann der Tochter — das sei gegenüber der Aussteuer betont — auch während der Ehe oder auch der unverheirateten gegeben werden. Die Gegenstände, die die Ausstattung umfaßt, sind dieselben wie bei der Aussteuer. Man wird die Auslegung der Gesetzesstelle nicht allzusehr auf den Begriff „Einrichtung" zuspitzen dürfen: eine Zuwendung ist auch dann „zur Einrichtung des Haushalts" gegeben, wenn sie zu seiner Erhaltung oder Erweiterung dienen soll, sei es, daß die erste Ausstattung ungenügend war, sei es, daß sich die wirtschaftlichen Verhältnisse inzwischen gehoben haben oder sei es, daß die bisherige Ausstattung durch inzwischen erfolgte Verheiratuug, Abnutzung, Unglücksfälle, Geburt von Kindern usw. unzureichend geworden ist [2]). Der Haushalt umfaßt Haushaltsgegenstände, die durch § 18, I, 4 noch weitgehender befreit sind, und Gegenstände zum persönlichen Gebrauch des Bedachten [3]); Geld und Wertpapiere müssen innerhalb zweier Jahre verwendet werden. Immer muß ein Anlaß znr Ausstattung vorhanden sein, d. h. eine sichere Aussicht des Bedachten, einen Haushalt einzurichten, und dieser Zweck muß innerhalb von zwei Jahren erreicht sein [4]). Der Anlaß braucht aber nicht Eheschließung zu sein; auch unverheiratete männliche und weibliche Personen können Anlaß haben, sich einen Haushalt einzurichten. Auch die Ausstattung muß wie die Aussteuer angemessen sein; über das Maß des Notwendigen hinausgehende Annehmlichkeiten sind gestattet, wenn sie den Lebenskreisen entsprechen, jedoch kein Luxus [5]).

Die Ausstattung kann nur zu Lebzeiten des Gebers, nicht durch letztwillige Verfügung gewährt werden, da § 3, V eine Sondervorschrift des die Schenkungen im Sinne des Erbschaftsteuergesetzes behandelnden § 3 ist, für die § 1 II umgekehrt nicht anzuwenden ist [6]). Eine solche Ausstattung von Todeswegen kann aber durch die allgemeinen Befreiungsvorschriften des § 18 I Z. 4 gedeckt sein. Durch ihn werden die Steuerbehörden überhaupt der nicht einfachen Frage, ob Vermögensübergaben Ausstattungen oder Aussteuern im Sinne des Erbschaftsteuergesetzes sind, in sehr vielen Fällen überhoben [7]). Die Ausstattung ist nur gegenüber Abkömmlingen steuerfrei; es ist daher unvorteilhaft, seinem Schwiegersohn derartige Vermögensvorteile zuzuwenden; der RFH. kommt hier allerdings den Steuerpflichtigen entgegen, indem er, wenn die Absicht der Zu-

---

1) Vgl. Bühler in JW. 1920, 98.

2) Vgl. Finger § 3 N. 19b; Zimmermann § 40, N. 32; RFH. 9, S. 222

3) Nicht aber z B. Geld zur Beschaffung eines Wohnhauses.

4) Daher würden Sicherstellungen an junge Kinder für einen in ungewisser Zukunft liegenden Ausstattungszweck als solche nicht steuerfrei sein. Vgl. RFH. in DVStR 1923, 97.

5) Vgl. RFH 8, S. 129.

6) Vgl. Finger § 3, N. 19b; Mirre Handbuch 547; a. A. Roth S. 386, der die Befreiung auf Grund von § 1, II auch dann geben will, wenn innerhalb zweier Jahre nach dem Tode des Erblassers die Voraussetzungen erfüllt werden.

7) Vgl. Bühler in JW. 1920, 98.

wendung an den Schwiegersohn nicht ganz eindeutig hervortritt, eine Vermutung für die Zuwendung an die verheiratete Tochter aufstellt [1]).

Zum Teil die gleichen Gegenstände, die zur Aussteuer und zur Ausstattung gehören, fallen unter den Begriff des Hausrats, dessen Uebergabe zu Lebzeiten oder durch Testament von § 18, I, 4, begünstigt ist. Zum Hausrat gehören die gesamte Wohnungseinrichtung, einschließlich der Wäsche- und Kleidungsstücke, überhaupt alles, was dem Haushalt gewidmet ist, soweit es ausschließlich zum persönlichen Gebrauch bestimmt ist, nicht aber, was gewerblichen und beruflichen Zwecken des Erblassers oder seiner bloßen Annehmlichkeit dient; also sind Wäsche und Kleidungsstücke, Möbel, Betten, Gardinen, Vorhänge, Teppiche, Haus- und Küchengeräte, Vorräte zum Gebrauch in der Hauswirtschaft und ähnliche Sachen Hausrat [2]). Je nach den Verhältnissen können aber auch Klaviere, Flügel und andere Musikinstrumente zum Hausrat gehören. Die dem persönlichen Gebrauch dienenden Gegenstände müssen aber immer in Beziehung zur Wohnungseinrichtung stehen; rein persönliche Gegenstände wie Jagd- und Sportgeräte, Bücher, Schriften, Noten, Instrumente, Tiere usw. gehören nicht hierher, fallen vielmehr unter Nr. 4 c. Auch sind nur Gegenstände eines den Lebenskreisen der Beteiligten entsprechenden Haushalts gemeint, nicht eines Luxushaushalts, indem insbesondere Kunstgegenstände und ähnl., wie aus der besonderen Behandlung in den folgenden Ziffern hervorgeht, ausgeschlossen sind [3]), sofern nicht nach den sozialen Verhältnissen des Zuwendenden, auf die es im Einzelfall ankommt, diese Sachen, insbesondere solche des Kunstgewerbes wie kunstvolle Tafelaufsätze und dergl., als zur Wohnungseinrichtung gehörend anzusprechen sind.

Wie Aussteuern und Ausstattungen schon nach bürgerlichem Recht nur unter ganz nahen Verwandten möglich sind, so ist auch die Zuwendung von Hausrat nur bei nahem Verwandtschaftsverhältnis steuerlich bevorzugt, indem derartige Zuwendungen in Klasse I und II, also an Ehegatten und Abkömmlinge im weiteren Sinne, vollständig, in Klasse III und IV bis zu einem Wert von 5000 Mk. steuerfrei sind. Nichtverwandte genießen diese Steuervergünstigung nicht.

Gegenstände, die weder Ausstattung noch Hausrat sind, können unter die Befreiungsvorschrift des § 18, I, 4 c fallen. Danach bleiben bewegliche körperliche Gegenstände im Sinne von § 90 BGB, einschließlich solcher aus edlem Metall, sowie Schmuck- und Luxusgegenstände, die nicht zur Ausstattung der Wohnung gehören [4]), steuerfrei, falls sie nicht zum Kapital- oder Betriebsvermögen [5]) gehören oder Zubehör eines Grundstückes sind, und zwar für Klasse I/II bis zum Werte von 5000, für III/IV bis zu 2000 M. Maßgebend für die Wertfeststellung

[1]) RFH. 4, 125; 12, S. 30.

[2]) Vgl. Marcus in DSt. 1924, S. 365.

[3]) Vgl. Finger § 18, N. 4 I.

[4]) § 38, Z. 9 RBG.

[5]) § 38, I, Z. 4, 7, 8, 10 RBG.

dieser Gegenstände sowie des Hausrates — für Klasse III und IV — ist der gemeine Wert zur Zeit des Anfalles, also beim Tode des Erblassers bzw. bei Ausführung der Schenkung [1]).

§ 6.

Wegen des Zweckes, den der Erblasser mit der Zuwendung verfolgt, sind eine Reihe anderer Anfälle von der Erbschaftsteuer befreit. Hier müssen stets gewisse Bedingungen in der Person des jeweils Bedachten vorliegen; dieser muß durch den Anfall von einer Schuld befreit werden, der Anfall muß zu seiner Ausbildung oder zu seinem Unterhalt bestimmt oder ihm als Geschenk zu besonderer Gelegenheit oder in dankbarer Anerkennung für früher geleistete Dienste gemacht sein.

Zunächst sind Befreiungen von einer Schuld in großem Umfange steuerfrei; § 18, I, 8 behandelt den Schulderlaß zugunsten naher Angehöriger. Die Befreiung eines Angehörigen der Klasse I und II von einer Schuld, die er zur Zeit des Todes des Erblassers diesem bzw. zur Zeit der Ausführung der Schenkung dem Schenker gegenüber hatte, ist steuerfrei, soweit durch den Anfall lediglich die Beseitigung einer Ueberschuldung erreicht wird. Ueberschuldet ist der Erwerber, wenn er beim Entstehen der Steuerschuld mehr Schulden als aktives Vermögen hat. Beseitigt die Schuldbefreiung — einerlei, ob es sich um Sach- oder Geldschulden handelt — nicht nur die Ueberschuldung, sondern schafft sie dem Bedachten im Augenblick des Anfalls noch aktives Vermögen, so ist der Ueberschuß steuerpflichtig, soweit nicht andere Steuerbefreiungen in Frage kommen.

Diese Schuldbefreiung ist von der Steuer befreit ohne Rücksicht darauf, ob der Erblasser bzw. Schenker die Absicht zu befreien hatte oder ob ihm überhaupt die Ueberschuldung bekannt war. Der Schulderlaß gegenüber jedermann ist, um steuerfrei zu sein, an weitere Bedingungen geknüpft. Zwei Fälle sind zu unterscheiden:

a) Steuerfrei bleibt die Schuldbefreiung, wenn der Erblasser bzw. Schenker sie mit Rücksicht auf die Notlage des Bedachten angeordnet hat und diese durch die Zuwendung nicht beseitigt wird. Bedachte kann, anders als in Z. 8, jede Person [2]) sein; sie muß sich in einer Notlage befinden, d. i. nicht in vorübergehender Geldverlegenheit, sondern in einer wirtschaftlichen Zwangslage, aus der sich der Schuldner bei seinen Einkommens- und Vermögensverhältnissen nicht ohne fremde Hilfe befreien kann, wie z. B. beim Vergleich im Konkurse. Die Notlage muß sowohl im Zeitpunkt der Anordnung der Schuldbefreiung als auch beim Anfall bestehen. Auch ein an sich Wohlhabender kann sich im entscheidenden Augenblick in einer Notlage befinden [3]). Da die Befreiung mit Rücksicht auf die Notlage angeordnet sein muß, muß der Zuwendende von der Notlage gewußt haben, was gegenüber Verwandten nach Z. 8 nicht nötig ist.

---

[1]) Vgl. unten § 9.

[2]) Auch die nicht-physische, eine notleidende A. G., G. m. b. H., Stiftung und O. H. G.; Vgl. Finger § 18, N. 9b; Zi-Lu. § 22, N. 37; RG. 93, 27, 98, 323.

[3]) Vgl. JW. 1905, 75; 1911, 576; RGStr. 28, 290.

Es ist daher zweckmäßig, daß der Erblasser diese seine Kenntnis der Verhältnisse des Bedachten in seiner Verfügung klar zum Ausdruck bringt; jedenfalls muß der Umstand, daß er die Kenntnis gehabt hat, irgendwie erkennbar sein, nicht nur möglicherweise bestehen [1]). Da der Erlaß ferner „angeordnet" sein muß, fällt die Steuerfreiheit bei gesetzlicher Erbfolge trotz Bestehens der übrigen Voraussetzungen fort [2])! Ferner darf durch den Erlaß die Notlage nicht im wesentlichen [3]) beseitigt werden, sondern muß noch weiter fortbestehen; hört die Notlage durch den Erlaß ganz auf, so ist die ganze Zuwendung steuerpflichtig.

b) Weiter tritt dann Steuerbefreiung ein, wenn die Schuld durch Gewährung von Mitteln zum Zweck des angemessenen Unterhalts oder zur Ausbildung des Bedachten begründet ist. Zu diesen Zwecken muß die Schuld begründet sein; Steuerfreiheit besteht nicht, wenn der Zuwendende die Mittel ohne Rücksicht auf den Zweck gegeben hatte, die Schuld aber mit Rücksicht auf die tatsächlich in dieser Weise erfolgte Verwendung erläßt [4]). Die Steuerbefreiung tritt aber im Gegensatz zu a) auch dann ein, wenn der Erlaß auf gesetzlicher Erbfolge beruht, weil das Wort „angeordnet" nur für den zweiten Teil des Bedingungssatzes gilt. [5]).

In beiden Fällen (a, b) entfällt aber die Steuerfreiheit, wenn neben der erlassenen Schuld weitere Zuwendungen gemacht werden, und die Steuer aus der Hälfte dieser weiteren Zuwendungen gedeckt werden kann. Wenn jemand also einem Nicht-Verwandten die Schuld von 5000 erläßt und ihm weitere 1000 zuwendet, so würde die Steuer von 6000 840 betragen; bei Notlage sind aber nur $^1/_2$ von 1000 = 500 zu zahlen. Gemäß § 13 müssen frühere oder spätere Zuwendungen berücksichtigt werden; wenn die Schuld zu Lebzeiten des Schenkers erlassen wurde, kann daher die Steuerbefreiung innerhalb von 10 Jahren durch neue Zuwendungen beseitigt werden! [6]) Wenn also der reiche Onkel seinem leichtlebigen Neffen eine zu Ausbildungszwecken begründete Schuld von 300 000 erläßt und ihm weitere 100 000 schenkt, so würde er an sich 104 000 Steuern zahlen müssen, also nichts behalten, er hat aber nur 50 000 zu zahlen.

Wie der Erlaß von Schulden, die zum Zwecke angemessenen Unterhalts oder der Ausbildung begründet sind, unter gewissen Bedingungen steuerfrei ist, so sind es auch positive Zuwendungen zu diesen Zwecken, aber nur solche unter Lebenden, d. h. Schenkungen [7]). Bedachte können

---

[1]) RFH. in StuW. 1922, 260.

[2]) Vgl. Zimmermann § 33, N. 4; Finger § 18, N. 9b; Stölzle § 18, N. 71.

[3]) Vgl. § 33 Ziff 3 des E 1919.

[4]) Vgl. Finger § 18, N. 9a.

[5]) So Zi-Lu. § 22, N 33; Stölzle in StA. 1924, 183; a. A. Finger § 18, N. 9.

[6]) Vgl. Zi-Lu. § 17, N. 8; a. A Finger § 18, N. 9c: Mirre § 17. Durch die Nichtzusammenrechnung zeitlich verschiedener Zuwendungen würde die Vorschrift bei Schulderlaß unter Lebenden zu leicht zu Umgehungszwecken ausgenutzt werden können.

[7]) A. A. Roth 370 mit Rücksicht auf § 1, II; aber hier ist „etwas anderes bestimmt." Vgl. Zi-Lu. § 22, N. 55.

nur natürliche Personen sein; die Zuwendung muß unmittelbar dem zugute kommen, dessen Unterhalt bezw. Ausbildung gefördert werden soll. Nicht steuerfrei sind Zuwendungen, die dem Bedachten die Erlangung einer selbständigen wirtschaftlichen Stellung ermöglichen sollen, auf Grund deren er dann selbst seinen Unterhalt erwerben soll, z. B. Zuwendung eines Kapitals, aus dessen Zinsen der Unterhalt oder die Ausbildung bestritten werden soll [1]), auch nicht die Zuwendung eines Rentenstammrechts, weil nicht feststeht, ob die Bedürftigkeit bis ans Lebensende besteht [2]); denn aus dem Worte „angemessen" geht bei Unterhaltszuwendungen hervor, daß die wirtschaftlichen Verhältnisse des Bedachten zum eigenen Lebensunterhalt nicht ausreichen dürfen [3]). Ein begründeter Anlaß zur Gewährung von Unterhalts- oder Ausbildungszuwendungen muß immer vorhanden sein; er fehlt, wenn die Verhältnisse des Bedachten unter Berücksichtigung der Unterhaltspflicht der leistungsfähigen Eltern den Unterhalt auch ohne diese Zuwendung gewährleisten [4]). Zuwendungen an Kinder zum Zweck der Ausbildung sind zu versteuern, wenn die Verwendung nicht alsbald erfolgt; nur wo eine Sicherstellung der Ausbildung durch Zuwendung größerer Summen nur mit Rücksicht auf die geringe Höhe des elterlichen Vermögens notwendig ist, tritt Steuerfreiheit ein [5]). Die Art, Dauer und Höhe der Zuwendungen zu Ausbildungszwecken ist im Gegensatz zu Unterhaltszuwendungen nicht durch das Merkmal der Angemessenheit eingeschränkt. Daher fällt auch eine über den bisherigen Stand des Bedachten hinausgehende Ausbildungszuwendung unter die Befreiungsvorschrift [6]), nur muß der Zweck der Zuwendung ernstlich gemeint sein; insbesondere darf die Bestimmung nicht zur Steuerumgehung angewendet werden.

Wie wir schon eingangs gesehen haben, ist es der Gedanke des Gesetzgebers, von der Steuer weitgehend solche Vermögensanfälle auszunehmen, die in gewissem Sinne einer sittlichen Verpflichtung entspringen, welche damit in dieser Beziehung auf eine Stufe mit der Rechtspflicht gestellt wird. Wir sahen es im Verhältnis von Ausstattung zu Aussteuer. Aehnlich liegt es, wenn Unternehmer ihren früheren oder jetzigen Angestellten direkt oder indirekt — durch Vermittlung von Pensions- oder Unterstützungskassen ihres Betriebes — Ruhegehalte oder ähnliche Zuwendungen gewähren. Beruhen sie auf einer Rechtspflicht, so kommt selbstverständlich keine Schenkungssteuer in Frage. Wenn sie als Anerkennnng für geleistete Dienste gemacht werden, sind sie an sich freigebige Zuwendungen, fallen aber unter die Befreiungsvorschrift des § 18, I, 15. Da auch „ähnliche Zuwendungen" steuerfrei sind, braucht der Begriff Ruhegehalt nicht zu eng ausgelegt zu werden, es können also Nutzungen,

---

[1]) RFH. 6, S. 347; DVStR. 1923, 94.

[2]) RFH. in StuW. 1922, 738.

[3]) RFH. 8, S. 129. Was angemessen ist, vgl. oben § 5.

[4]) RFH. 3, S. 223; StuW. 1921, 480; a. A. Berolzheimer § 18, N. 31; Stölzle § 18, N. 110.

[5]) Es würde daher im Zweifel zunächst Versteuerung, evtl. demnächst Erstattung nach § 108 RAO. in Frage kommen; vgl. Finger § 18, N. 14b.

[6]) Vgl. Zimmermann § 42, N. 9.

Kapitalrenten, Unterstützungen, auch Geld zum Besuch von Erholungsstätten [1]) steuerfrei zugewendet werden. Ein Anlaß zur Gewährung muß aber immer gegeben sein, z. B. lange Dienstzeit des Bedachten beim Unternehmer oder baldiges Aufhören des Dienstverhältnisses wegen Krankheit des Angestellten oder des Dienstherren. Daß der Bedachte nicht mehr voll arbeitsfähig oder gar in Not ist, wird nicht verlangt [1]). Die Zuwendungen müssen aber vom Unternehmer unmittelbar oder durch eigene Betriebskassen gemacht werden, nicht von Seiten Dritter. Mit Mirre [2]) wird man aber auch für Zuwendungen der Erben des Dienstherren Steuerfreiheit annehmen müssen, weil die Erben völlig in die Rechtsstellung des Erblassers einrücken und sie damit nicht nur seine Rechts-, sondern auch seine moralischen und sozialen Verbindlichkeiten, die hier steuerlich begünstigt werden, übernehmen. Die Pensions- und Unterstützungskassen des eigenen Betriebes, die derartige Zuwendungen vermitteln sollen, können ebenfalls steuerfrei bedacht werden. Sie müssen aber wenigstens eine gewisse Selbständigkeit haben, ohne daß Rechtsfähigkeit zu fordern wäre; eine Zweckzuwendung — Errichtung einer unselbständigen Stiftung — dürfte genügen [3]) [4]).

Neben diesen Zuwendungen sind steuerfrei die üblichen Gelegenheitsgeschenke, die einer Pflicht der Sitte und des Anstandes entsprechen, und wie sie nach Art und Höhe [5]) für gewisse Gelegenheiten im Volke oder bei einzelnen Volksteilen gebräuchlich sind. Das Geschenk muß sich im Rahmen dessen halten, was bei derartigen Gelegenheiten in den beteiligten Kreisen gegeben zu werden pflegt [6]). Es kommen in Betracht Hochzeits- und Verlobungsgeschenke, Konfirmations-, Kommunions-, Jubiläumsgeschenke, Trinkgelder, Gratifikationen u. dgl. Ueber das übliche Maß darf die Zuwendung nicht hinausgehen. Gelder, deren Hingabe den Gesetzen oder den guten Sitten widerstreitet, und die daher, auch wenn sie im Schwange sind, nicht „üblich" werden können, wie Bestechungsgelder, genießen diese Bevorzugung nicht.

Aehnlich gelagert ist der Fall eines Erwerbs, der nicht ganz aus freien Stücken, sondern einer gewissen Verpflichtung zufolge vermacht ist, nämlich der Erwerb von Personen, die dem Erblasser in Erwartung einer letztwilligen Zuwendung unentgeltlich oder gegen unzureichendes Entgelt Pflege oder Unterhalt gewährt haben; soweit das Zugewendete als angemessene Gegenleistung, wie sie der Erblasser gezahlt hätte, anzusehen ist, besteht Steuerfreiheit [7]), maßgebend ist die Kaufkraft des

---

[1]) RFH. 4, S. 216.

[2]) § 21, N. 15 gegen Zi-Lu. § 22, N. 59; Finger § 18, N. 15a

[3]) RFH. JW. 1923, 1623.

[4]) Hat die „Kasse" keine Selbständigkeit wenn z. B. der Unternehmer noch nach Belieben über das Geld verfügen kann, dann bleibt die der „Kasse" zugewendete Summe im Vermögen des Unternehmers und eine Steuerpflicht kommt nicht in Frage.

[5]) Eine Zuwendung von 20000 an ein Kind im ersten Lebensjahr gilt auch bei reichen Eltern nicht als übliches Gelegenheitsgeschenk; vgl. RFH. 18, S. 110.

[6]) RFH. DVStR. 1922, 211.

[7]) Vgl. RFH. StuW. 1922, 261.

Geldes zur Zeit des Todes des Erblassers [1]). Für den das Angemessene übersteigenden Betrag ist die Zuwendung steuerpflichtig. Besteht ein Rechtsanspruch auf die Vergütung, so kommt, wie einleitend erwähnt, eine Steuerpflicht überhaupt nicht in Frage. Jedoch darf der Verpflegende auch nicht rein wohltätig mit dem Willen, nichts für die Pflege oder den Unterhalt zu verlangen oder zu erwarten, gehandelt haben; er muß vielmehr nach den tatsächlichen Umständen mit einer Zuwendung gerechnet haben [2]), wenn ihn diese Erwartung auch nicht allein zu der Tätigkeit bestimmt zu haben braucht. Die Zuwendung kann eine letztwillige oder eine Schenkung sein; bei gesetzlicher Erbfolge wird man die Befreiung nicht gewähren dürfen [3]), da, wie sich aus dem Sinn der Vorschrift und aus dem Begriff „Zuwendung" im Gegensatz zu „Erwerb" ergibt, die Zuwendung immer eine gewisse Aehnlichkeit mit einer Gegenleistung haben muß, wenn der Erblasser auch nicht ausdrücklich auf den Grund der Zuwendung hinzuweisen braucht, was aber im Interesse des Erwerbers zu empfehlen ist.

Ebenso kann der Erwerber, der nach Vollendung des 15. Lebensjahres im Haushalt oder im Betriebe des Erblassers ohne Barlohn Dienste geleistet und dadurch eine fremde Arbeitskraft erspart hat, auf seinen Antrag einen angemessenen Betrag von seinem steuerpflichtigen Anfall abziehen (§ 24). Auch hier der Gedanke des Gesetzes: Das, worauf der Erwerber einen moralischen Anspruch hat, soll bevorzugt sein [4]). Auch diese Steuerbefreiung werden in den meisten Fällen Ehefrau und Kinder des Erblassers in Anspruch nehmen, obschon an sich jede natürliche Person ohne Rücksicht auf das Verwandtschaftsverhältnis bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen diese Vergünstigung beantragen kann. Die Tatsache, daß die Ehefrau und Kinder infolge ihrer gesetzlichen Pflicht [5]), im Haushalt und Geschäft zu helfen, die Dienste geleistet haben, schließt die Anwendung des § 24 nicht aus [6]). Die Tätigkeit des Erwerbers muß eine Arbeitskraft voll oder wenigstens teilweise erspart haben; nicht jede Zuwendung von Geld ist aber als Barlohn aufzufassen, nämlich solche nicht, die nur Gelegenheitsgeschenk oder ein Taschengeld war. Vergütungen in Natur, z. B. Wohnung und Kost, schließen ebenfalls den Anspruch auf diese Befreiung nicht aus [7]). Sie wird aber nur auf Antrag des Steuerpflichtigen vom Finanzamt gewährt.

---

[1]) Mirre § 20, N. 1; Zi-Lu. § 22, N. 48; nur die Zeit der Tätigkeit lassen entscheiden Finger § 18, N. 11; Berolzheimer § 21, N. 20; Schachian § 18, N. 19.

[2]) RFH. 11, S. 208.

[3]) Finger § 18, N. 11; Talmon-Gros DVStR. 1923, 34; a. A. Zi-Lu. § 22, N. 47; Mirre § 22, N. 28; Stölzle § 18, N. 88.

[4]) Vgl. Finger DStBl. 1923, 141; 173, 241; RFH. Recht 1926, 378.

[5]) §§ 1356, 1617 BGB.

[6]) RFH. 9, 197; auch der Umstand, daß die Tochter die Dienste nach ihrer Verheiratung geleistet hat, schließt § 24 nicht aus: RFH. 16, S. 236.

[7]) Vgl. RFH. 18, S. 333.

§ 7.

Die bisher behandelten steuerlich begünstigten Zuwendungen waren in der Weise gekennzeichnet, daß einerseits (oben § 5) nur bestimmte Gegenstände, die besonderen Zwecken gewidmet sind — Aussteuer, Ausstattung, Hausrat —, und anderseits solche Zuwendungen von der Erbschaftsteuer befreit sind, mit denen der Erblasser (Schenker) einen besonderen Zweck verfolgte — Schuldbefreiungen, Ausbildungs- oder Unterhaltszuwendungen, Geschenke und Belohnungen —. Die folgenden Zuwendungen sind ohne Rücksicht auf den Gegenstand oder einen besonderen vom Erblasser (Schenker) verfolgten Zweck steuerlich bevorzugt; sie greifen auch für den Teil der bisher behandelten Erwerbe Platz, der über das für sie an sich vorgesehene steuerfreie Maß hinausgeht.

Einmal bleibt ein gewisser Erwerb in bestimmten niedrigen Grenzen immer gänzlich steuerfrei, in der 5. Klasse 500 Mk., in der dritten und vierten 2000, in der ersten und zweiten 5000 Mk. Hinzu kommt u. U. zugunsten der näheren Verwandten, nämlich der Steuerpflichtigen der Klasse I/II sowie der Eltern, Stief- und Großeltern, eine höhere Summe, sofern ihr steuerpflichtiger [1]) Erwerb zusammen mit ihrem bisherigen Vermögen 10000 Mk. nicht übersteigt, und der Erwerber infolge körperlicher oder geistiger Gebrechen [2]) und unter Berücksichtigung seiner bisherigen Lebensstellung als erwerbsunfähig anzusehen ist oder durch die Führung eines gemeinsamen Haushaltes mit erwerbsunfähigen oder in der Ausbildung zu einem Lebensberufe begriffenen Abkömmlingen an der Ausübung einer Erwerbstätigkeit gehindert ist (§ 18, I, 10). Nicht Notlage, nur Erwerbsunfähigkeit ist Voraussetzung der Befreiung. Nur das Vermögen des Erwerbers selbst kommt in Betracht, nicht findet eine Zusammenrechnung z. B. mit dem Vermögen des unterhaltspflichtigen Gatten statt.

Die Voreltern sind ferner insofern begünstigt, als nach Z. 12. Vermögen, das sie — die Eltern, Großeltern und weitere Voreltern — ihren Abkömmlingen durch Schenkung oder Uebergabevertrag [3]) zugewandt hatten und das an sie durch Erwerb von Todeswegen oder durch Schenkung [4]) zurückfällt, für den Rückfall steuerfrei ist. Die Steuerfreiheit kommt aber nur dem Elternteile zu, der die Zuwendung gemacht hatte, nicht seinem Ehegatten [5]). Aus dem Ausdruck „zugewandtes Vermögen" ergibt sich, daß das hingegebene Vermögen mit dem rückfallenden identisch sein muß. Doch ist das, was als Ersatz für verloren gegangene, be-

---

[1]) Nach durchaus herrschender Meinung ist nur der gewöhnlich steuerpflichtige Erwerb dem Vermögen hinzuzurechnen; vgl. Berolzheimer § 21, N. 17; Finger § 18, N. 10b; Mirre § 22; Zi-Lu. § 22, N. 41.

[2]) Die Befreiung ist nicht ausgeschlossen, wenn die erwerbsunfähige Person noch im Kindesalter steht. RFH. 3, 223.

[3]) Das ist eine besondere Art der Uebergabe von Grundstücken vom Vater an den Sohn unter Abfindung der Geschwister, Vorbehalt des Altenteils u. dgl.

[4]) Diese schließt nicht ein Mirre § 22, N. 34; wie hier RFH. in Recht 1927, 215.

[5]) Vgl. RG. 94, 239.

schädigte oder als Entgelt für verkaufte Stücke hinzuerworben ist, dem ursprünglich Hingegebenen gleichzustellen [1]).

Der Gedanke des Gesetzes, ein einmal versteuertes Vermögen unter nahen Verwandten in allzu kurzer Frist nicht mehrmals der Steuer zu unterwerfen — in § 18, I, 12 ist die Zeit durch das Lebensalter der Eltern und Voreltern natürlich begrenzt —, liegt auch dem § 20 zugrunde; danach bleibt die Steuer von Vermögen, das in den letzten 5 bzw. 10 Jahren vor dem Anfall von einer Person erworben und versteuert ist, die gegenüber ihrem Erblasser der ersten oder zweiten Steuerklasse angehörte, bei einem neuen Erwerb von Personen, die dieser Person gegenüber ebenfalls in den beiden ersten Klassen stehen, zur Hälfte bzw. zu einem Viertel unerhoben. Der Begriff „Vermögen" ist genau so zu fassen wie oben [2]). Die Vorschrift, die auch für Schenkungen große Bedeutung hat, wird praktisch wegen der durchgängigen Steuerfreiheit des Gattenerbes meist nur unter Abkömmlingen zur Anwendung gelangen, kann allerdings auch für Ehegatten von erheblicher Wichtigkeit sein. Hat z. B. der kinderlose A von seiner verstorbenen Ehefrau Vermögen geerbt, das er innerhalb von 5 Jahren seiner zweiten Gattin schenkt, so hat diese nur die Hälfte der Steuer zu entrichten, ebenso wenn er es dem ihm inzwischen geborenen oder von ihm adoptierten Sohne schenkt. Nicht von dieser Bestimmung begünstigt ist der Uebergang von Vermögen unter Geschwistern oder von einem der Geschwister auf den Sohn des anderen. Bei mehrfacher Vererbung oder Verschenkung innerhalb der Frist tritt für jede die Ermäßigung ein. Stellt der Großvater es in das Belieben seines Sohnes, eine gewisse Summe seines Erbteils bald nach dem Tode seinem Enkel zu geben, so ist die Steuer für diesen Betrag für Vater und Sohn um $^1/_4$ geringer, als wenn der letztere unmittelbar bedacht worden wäre [3]).

Auch die schenkweise Veräußerung der Anwartschaft des Nacherben auf das erst erwartete, aber noch nicht angefallene Vermögen der Vorerbschaft ist steuerfrei, da sie nach § 23, III nicht zum Nachlasse des Nacherben gehört. Veräußert er die Anwartschaft aber gegen Entgelt, so gilt ihm dieses als vom Erblasser zugewendet [4]).

Nach § 18, I, 13 ist auch der Verzicht auf den Pflichtteilsanspruch steuerfrei (vgl. § 2, I, 1). Der Pflichtteilsanspruch entsteht mit dem Erbfall ohne Ausschlagungsbefugnis [5]); ein unentgeltlicher Verzicht auf ihn würde daher Schenkung sein [6]); ohne diese Vorschrift würde sich eine Doppelbesteuerung ergeben, einmal die Erbanfallbesteuerung des Pflicht-

---

[1]) Wie hier Zi-Lu. § 22, N. 51; Finger § 18 N. 12d; praktisch ähnlich auch Breit 221, der in dem gleichartigen Falle des § 20 einen weitherzigeren Standpunkt vertritt und das Prinzip der Surrogation einfach auf den gleichen Wert abstellt. So überhaupt Roth 377; Stölzle NStR. 1924, 128; Stölzle § 18, N. 100.

[2]) Vgl. Text zu Anm. 1.

[3]) Vgl. Stölzle JW. 1925, 306 II; vgl. auch unten.

[4]) § 2, II, 5; vgl. Finger § 2, N. 22; Zi-Lu. § 2 N. 57.

[5]) § 2317 BGB.

[6]) So wenigstens in den Noten zu § 517 BGB.: Oertmann, N. 1b; v. Staudinger, N. 2a; Lindemann-Soergel, N. 2; RG. 77, 236. A. A: Komm. RGR., N. 3; von Tuhr II, S. 160.

teilsberechtigten, sodann die Besteuerung des durch den Verzicht bereicherten gesetzlichen Erben. Die Vergünstigung entfällt, wenn der Verzicht erfolgt, nachdem der Berechtigte bereits ernstlich Auszahlung verlangt hatte [1]).

§ 8.

Wenn wir den Gedanken, der den behandelten steuerlich bevorzugten Zuwendungen zugrunde liegt, erkennen wollen, so finden wir, daß der Gesetzgeber neben den Zuwendungen zu allgemeinen, politischen und mildtätigen Zwecken die kleinsten und vor allem die Erwerbe im engeren Familienkreise möglichst schonungsvoll behandelt, ein Gedanke, der, wie wir sahen, auch in dem Steuertarif des § 10 zum Ausdruck kommt. Im engsten Familienkreise wird jemand u. U. ein relativ großes Vermögen vererben bzw. verschenken können, ohne daß die Steuerbehörde einen Anteil zu fordern vermag. Bestimmt doch § 18, IV, daß alle Steuerbefreiungsvorschriften unabhängig voneinander anzuwenden seien [2]). Erbt z. B. ein Enkel (Kl. II) ein Gesamtvermögen im Werte von 100 000, von dem 50 000 in Hausrat bestehen, 5000 in Luxus- und 30 000 in mehreren Kunstgegenständen, so hat er nur 15 000 zu versteuern. Daher zwingen diese Vorschriften des Erbschaftsteuergesetzes den verständigen Erblasser, vor Abfassung seines Testamentes zu überlegen, wie er bei den einzelnen Personen, die er bedenken will, die hier besprochenen Möglichkeiten, ihnen das Erbteil steuerfrei zu hinterlassen, planvoll ausnutzen kann. Denn eine Maßnahme, die an sich steuerfrei ist, verfällt nicht deswegen einer Steuer, weil sie lediglich zur Steuerersparung vorgenommen wird [3]). Manche Vorschriften, wie die Schuldbefreiung eines Notleidenden kommen überhaupt nur bei ausdrücklicher Anordnung durch Verfügung des Erblassers zur Wirksamkeit, zeigen also wie u. U. sogar die testamentarische Anordnung einer Erbfolge, die der gesetzlichen genau entspricht, von Nutzen sein kann. Für die hier anzustellenden Erwägungen spielen die oben entwickelten Sätze von der nahen Verwandtschaft, bei der die Zahl der Vergünstigungen am größten ist, und insbesondere das Gesetz der Zersplitterung des Nachlasses eine große Rolle. Es leuchtet ein, daß der Junggeselle, der sein Vermögen von 60 000 den Armen zuwenden will, richtiger anstatt 100 Arme mit je 600 zu bedenken, deren jeder dann 50 Mark [4]) Steuern zu zahlen hätte, 120 Armen je 500 gänzlich steuerfrei hinterläßt. So wird auch der

---

[1]) So RFH. in StuW. 1925, 75; Mirre § 22, N. 35; Berolzheimer § 21, N. 24; Schachian § 18, N. 21; jetzt auch Stölzle in JW. 1925, 306; auch den Verzicht auf den bereits geltend gemachten Anspruch lassen frei: Zi-Lu. § 22, N. 54; Finger § 18, N. 13; Ehm § 40, N. 15; früher Stölzle in JW. 1924, 520.

[2]) Alle Steuerbefreiungen können nicht bei einer Person vorliegen; einige schließen sich begrifflich gegenseitig aus, wie die Ziffern 1—3, 8 und 9 des § 18, I.

[3]) Vgl. Wünschmann in JW. 1920, 93.

[4]) Hier zeigt sich eine Weiterwirkung der behandelten Steuervergünstigungen: statt 84 M. (nach § 10) beträgt die Steuer hier gemäß § 18, V nur 50 M. Würden je 700 M (oder mehr) zugewendet, so würde wieder nach § 10 zu rechnen sein (Steuer gleich 98 M. usw.).

ledig versterbende Sohn, anstatt seinen Hausrat im Werte von 20 000 ganz dem Vater zu überlassen, der dann von 15 000 1125 Mark Steuern zu zahlen hätte, besser ihn unter seinen Vater und seine drei Geschwister, die ihn doch einst beerben werden, völlig steuerfrei für diese aufteilen. Erst wenn der Erblasser bzw. Schenker alle diese besprochenen Vorschriften bedacht hat, kommen für ihn die im folgenden zu behandelnden Sätze in Betracht, die die steuerlich günstigen Verfügungen über grundsätzlich steuerbares Vermögen darlegen. Das auf Grund der hier gemachten Ausführungen steuerfrei übertragbare Vermögen können wir dann im großen ganzen außer acht lassen.

3. Kapitel.

Die Behandlung der verschiedenen Rechtsformen der Zuwendung im Erbschaftsteuerrecht und ihre Bedeutung für Verfügungen im allgemeinen.

§ 9.

Hat der Erblasser (Schenker) auf Grund der Darlegungen des vorigen Kapitels geprüft, was er zuwenden kann, ohne für den Bedachten eine Steuerpflicht zu begründen, so hat er nunmehr sein Augenmerk darauf zu richten, in welcher Weise er die Grenzen am besten ausnützen kann, die sich einmal aus den Staffeln des Steuertarifs in § 10 (vgl. das 1. Kapitel) und sodann bei der größeren Anzahl der steuerbevorzugten Erwerbe (vgl. das 2. Kapitel) aus der dort nur begrenzt gewährten Steuerfreiheit ergeben. Hierzu muß er sich darüber klar werden, wie das Erbschaftsteuergesetz bei Eintritt des Erbfalls bzw. bei Ausführung der Schenkung einerseits die dem Bedachten zugewandten Vermögens g e g e n s t ä n d e und anderseits die verschiedenen R e c h t s f o r m e n ihrer Uebertragung auf den Bedachten behandelt.

Somit ist zunächst darzulegen, wie der Wert der Nachlaßgegenstände ermittelt wird. Alsdann sollen die wichtigsten Rechtsformen der Zuwendung in ihrer Bedeutung für die Höhe der Erbschaftsteuer behandelt werden; wir werden dabei zunächst nur die allgemeinen Gesichtspunkte erörtern, die in allen Fällen, in denen die betreffende Rechtsform angewandt wird, von Wichtigkeit sind, um dann im folgenden Kapitel über die besondere Bedeutung der verschiedenen Arten dieser Verfügungen in den einzelnen Kreisen der nahen, entfernteren und der Nicht-Verwandten bei Testamenten und Schenkungen einen Ueberblick zu geben.

Für die Ermittlung des Wertes der Zuwendung ist grundsätzlich — Ausnahme in § 13, I — der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend (§ 21). Sie entsteht bei Erwerben von Todeswegen grundsätzlich mit dem Tode des Erblassers, auch wenn die Erbschaft, z. B. infolge Nachlaßverwaltung erst später angetreten wird. In den Fällen aber, in denen die Bereicherung noch von einem besonderen, erst nach dem Tode des Erblassers erfolgenden Rechtsvorgang abhängt, ist der Zeitpunkt dieses Vorganges durch die Ausnahmebestimmungen des § 14, I, a—n als maßgebend für die Entstehung der Steuerschuld und damit für den Zeitpunkt der Wertermittlung festgesetzt worden, insbesondere bei aufschiebend bedingtem Erwerb der Eintritt der Bedingung, bei Erwerb auf Grund einer Nacherbfolge der Eintritt des Nacherbfalls, bei Erwerb auf Grund eines Pflichtteilsrechts der Zeitpunkt der Geltendmachung [1]).

Bei Schenkungen ist für die Wertermittlung der Zeitpunkt der Ausführung maßgebend, also grundsätzlich nicht der Zeitpunkt der obligatorischen Verpflichtung, durch die der Bedachte schon eine Forderung erwirbt, sondern erst die dingliche Erfüllung: Uebergabe der Wertpapiere, Abtretung der Forderung, Gutschrift eines Betrages u. dgl. Jedoch ist

[1]) D. i. ernstliches Verlangen der Auszahlung; RFH. 15, 52; in StuW. 1925, 75.

für die Frage, ob die Zuwendung „ausgeführt" ist, das bürgerliche Recht nicht in voller Reinheit maßgebend, es kommt vielmehr darauf an, wann der Bedachte wirtschaftlich als über die Zuwendung verfügungsberechtigt anzusehen ist. Die zivilrechtliche Erfüllung ist bei einem Schenkungsversprechen dann nicht mehr erforderlich, wenn schon durch die Begründung der Forderung ein auf die Dauer berechneter Zustand herbeigeführt werden sollte; z. B. ist die Schenkung steuerrechtlich „ausgeführt", wenn ein Kaufmann die Forderung dem Beschenkten in seinen Geschäftsbüchern gutbringt und ihm davon Mitteilung macht, oder wenn die Forderung aus einem Schenkungsversprechen in eine Darlehnsforderung umgewandelt wird [1]), oder wenn bei Liegenschaftsübertragungen das Grundstück aufgelassen, die Umschreibung im Grundbuch aber noch nicht erfolgt ist, wie auch umgekehrt, wenn Auflassung und Eintragung bewirkt sind, der Besitz aber noch nicht übertragen ist [2]).

Bei Zweckzuwendungen entsteht die Steuerschuld bereits mit Eintritt der Verpflichtung der beschwerten Mittelsperson, also mit dem Todestag des Erblassers bzw. mit Ausführung der Schenkung, in der die Zweckzuwendung angeordnet ist (§ 14, III) [3]).

Für die Bewertung in diesen Zeitpunkten galten früher die Bewertungsvorschriften der Vermögensteuer [4]). Da inzwischen für die Bewertung zur Vermögensteuer das Reichsbewertungsgesetz (RBG.) maßgebend geworden ist, so greift auch das Erbschaftsteuergesetz für die Erbfälle seit dem 1. Januar 1925 auf diese Vorschriften zurück (§ 22). Das RBG. ist als eine Ergänzung zur Reichsabgabenordnung (RAO.) anzusehen, deren Bestimmungen subsidiär in Betracht kommen [5]). Das RBG. verfolgt das Ziel, für bestimmte Steuern des Reiches, der Länder und der Gemeinden (sog. Einheitswertsteuern) eine einheitliche und gleichmäßige Bewertung zu schaffen. Dazu hat es den drei typischen Vermögensarten des bisherigen Steuerrechts, dem Grund-, Betriebs- und sonstigen (Kapital-) Vermögen eine vierte zugesellt, das landwirtschaftliche, forstwirtschaftliche und gärtnerische Vermögen, das bisher zum Grundvermögen gerechnet wurde.

Für diese einzelnen Vermögensarten werden nun nach dem RBG. grundsätzlich für den Zeitraum eines Jahres Einheitswerte festgestellt [6]).

Die materielle Wertfeststellung ist bei den einzelnen Vermögensarten eine verschiedene; überall ist jedoch zu beachten, daß nicht die Teile der Vermögensarten einzeln für sich bewertet und dann addiert werden. Erst

---

[1]) Zum mindesten bei gerichtlicher oder notarieller Beurkundung; vgl. RFH. 9, 276; ferner RFH. 10, 240; 16, 144.

[2]) RFH in JW. 1926, 1709.

[3]) Vgl. Schachian § 14, N. 4.

[4]) Sie enthielten insbesondere für die Hausbesitzer oft ungemeine Härten infolge der Bewertung nach dem Wehrbeitragswert und der Nichtberücksichtigung aufgewerteter Hypotheken, die aber bei der Vermögensteuer selbst infolge ihrer geringen Höhe nicht so fühlbar waren.

[5]) Außerdem kommen die Durch- und Ausführungsbestimmungen zum RBG. und zum Erbschaftsteuergesetz in Betracht.

[6]) U. zw. durch besonders dafür geschaffene Behörden.

aus dem Zusammenwirken aller Teile ergibt sich der Nutzen, den die Teile für die Gesamtheit haben [1]). Der Gesamtwert der Einheit ist u. U. geringer und u. U. höher als der Summenwert der zu einer Einheit gehörigen Gegenstände, geringer z. B., wenn in einem Betrieb viele aus der Mode gekommene Sachen sind, die aber als einzelne noch verkauft werden können, höher z. B. dadurch, daß bei dem Betriebsvermögen auch die immateriellen Werte — Firma, Kundschaft, Patentrechte usw. — im Gesamtwert mit zu berücksichtigen sind.

Die Bewertung des land-, forstwirtschaftlichen und gärtnerischen, sowie des Grundvermögens erfolgt grundsätzlich nach dem Ertragswert, der durch Kapitalisierung des auf besondere, hier nicht näher darzulegende Weise ermittelten Jahresertrages berechnet wird [2]). Auch Grundstücke, die unmittelbar dem Gewerbebetrieb dienen, werden mit dem Ertragswert bewertet. Anderseits ist in besonderen Fällen, bei nicht ortsüblicher Bebauung und bei Bauland, der gemeine Wert [3]) maßgebend. Für Grundstücke, die der Zwangswirtschaft unterliegen, sind besondere Bestimmungen getroffen; bei ihnen erfolgt die Berechnung in Hundertsätzen des Wehrbeitragswertes. Der gemeine Wert [3]) gilt auch für die Bewertung des Betriebsvermögens. Hier wird der Wert ermittelt, den das Betriebsvermögen unter dem Gesichtspunkt der Fortführung des Betriebes hat; aber anders als nach der RAO., die den „Verkaufswert der gesamten Einheit als solcher" feststellen will, geht das RBG. zur Feststellung des Wertes der Einheit von dem Werte des einzelnen Gegenstandes, den er unter dem Gesichtspunkt der Fortführung des Betriebes hat, aus [4]). Das hat naturgemäß zur Folge, daß bei der Summe der so gewonnenen Vermögenswerte eine Gesamtabschreibung nicht mehr in Frage kommt.

Die Anwendung der Vorschriften des RBG. kann natürlich nur eine entsprechende sein, da der zu besteuernde Vorgang bei der Vermögensteuer, für die das RBG. in erster Linie geschaffen ist, ein anderer ist als bei der Erbschaftsteuer; dort nämlich die Innehabung des Vermögens, hier die Bewegung, der Anfall an die Bedachten. Das Erbschaftsteuergesetz mußte daher eine ganze Reihe besonderer Bewertungsvorschriften treffen, die dem RBG. vorgehen [5]). Manche Vorschriften des RBG. sind mit den Grundsätzen des Erbschaftsteuerrechts unvereinbar, z. B. die einheitliche Bewertung des Vermögens der Ehegatten und der fortgesetzten Gütergemeinschaft [6]). Auch in einer Anzahl anderer Punkte verlangte die Eigenart der Erbschaftsteuer eine abweichende Sonderregelung; so sind z. B. Anteile des Erblassers an offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften u. dgl. als Betriebsvermögen nicht der Gesellschaft, wie

[1]) Vgl. Becker § 137 RAO., N. 6 ff; Bühler § 42, I.

[2]) § 152, III RAO. Es werden durch den Bewertungsbeirat Ertragswertklassen für das ganze Reich festgestellt, in die in den einzelnen Gebieten Vergleichsbetriebe eingestellt werden, die dann die Möglichkeit bieten, alle übrigen landwirtschaftlichen Betriebe in entsprechende Klassen einzureihen.

[3]) Begriffsbestimmung in § 138 RAO.

[4]) Vgl. die näheren Ausführungen bei Becker § 137 RAO; Bühler § 42, II, 4.

[5]) §§ 22, I, 1—10; 8 und 23.

[6]) § 48 RBG.; § 22, I, 10 EStG.

beim RBG., sondern des Gesellschafters zu behandeln, und es sind Aktien, Kuxe und dergleichen Anteile an Handelsgesellschaften nicht mit der Hälfte des Kurs- oder Verkaufswertes, sondern mit ihrem vollen Werte anzusetzen. Keine Abweichung von dem Grundsatz der Wertermittlung nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld bedeutet es, wenn bei land- und forstwirtschaftlichem sowie Grundvermögen der auf den dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld unmittelbar vorausgehenden Feststellungszeitpunkt ermittelte Einheitswert zugrunde gelegt wird. Es wird eben vermutet, daß sich in diesem Zeitraum der Wert nicht verändert habe [1]).

Mit den bei der Vermögensteuer festgestellten Einheitswerten hat der Erblasser, insbesondere bei landwirtschaftlichem, forstwirtschaftlichem und Grundvermögen eine verhältnismäßig feste Grundlage, von der er bei seinen Berechnungen ausgehen kann. Denn wie hoch der Erblasser in seinem Testament die einzelnen Gegenstände oder den Nachlaß als Ganzes bewertet, ist für die Steuerbehörde unmaßgeblich. Insbesondere wird, wenn jemand einem Dritten ein Grundstück oder ein Geschäft zu einem bestimmten Preise vermacht hat, stets zu prüfen sein, ob der Preis nicht unter dem gemeinen Wert liegt und ob nicht in der Differenz eine freigebige Zuwendung bezw. ein Vermächtnis zu erblicken ist. Die Bereicherung ist dann der Unterschied zwischen dem Uebernahmepreis und dem gemeinen Wert [2]). Wohl aber können insbesondere bei Betriebs- und Kapitalvermögen besondere Gründe maßgebend sein, die den geringer angesetzten Wert im Einzelfalle rechtfertigen, wie augenblicklicher Geldmangel, Krankheit usw. Auch läßt sich der Wert einer Vermögenseinheit durch ständige Aufführung in der Bilanz oder durch Abrede mit den Gesellschaftern im Einzelfalle schon zu Lebzeiten festlegen. [3])

§ 10.

Neben der Kenntnis der Vorschriften über die Bewertung der Gegenstände ist es für die Verfügungen des Erblassers bezw. Schenkers bedeutungsvoll, wie einzelne besondere Rechtsformen der Zuwendungen steuerlich erfaßt werden. Wie schon eingangs dieses Kapitels betont wurde, sollen hier zunächst nur die Sätze dargelegt werden, die allgemein für die Zuwendungen eines Erblassers oder Schenkers gelten; im nächsten Kapitel soll dann die nähere Ausgestaltung solcher Verfügungen in den einzelnen Verwandtenkreisen behandelt werden. Den bisherigen Ausführungen lag die Zuwendung des vollen Eigentums oder des vollen Rechts zugrunde; nun soll die Frage geprüft werden, wie die Zuwendung

---

[1]) So tritt bei besonders veränderten Umständen, die aber nicht durch die allgemeine Wirtschaftslage hervorgerufen sein dürfen, z. B. bei Brandschaden, eine neue Bewertung ein § 22, II.

[2]) Vgl Karger S. 24; Stölzle § 22, N. 2.

[3]) Vgl hierzu auch die Bestimmungen über die Bewertung eines Landgutes für die Berechnung des Pflichtteils in den §§ 2312, I und 2049 BGB.; ferner Karger S. 25.

eines Teilinhaltes des vollen Rechts steuerlich bewertet wird; denn diese Bewertung ist bei der Gestaltung der Verfügungen auf die Höhe der Steuer von großem Einfluß.

So wird häufig einer Person das Zugedachte nicht mit einem Male, sondern in wiederkehrenden Bezügen vermacht. Diese wiederkehrenden Bezüge werden nicht mit Bezug auf die einzelnen Leistungen als bedingt oder betagt angesehen, weil das Recht darauf als einheitlich in sich geschlossenes Ganzes erworben wird, und die einzelnen Bezüge nur Bestandteile dieses Rechtes bilden [1]); nur wenn diese Voraussetzungen nicht erfüllt sind, wenn also die einzelnen aufeinander folgenden Zuwendungen als selbständige [2]) anzusprechen sind, würden sie als aufschiebend bezw. als auflösend bedingte Zuwendungen zu betrachten sein.

Der Wert solcher wiederkehrenden Bezüge, die auf die Lebenszeit einer Person beschränkt sind, seien es nun Renten, Nutzungen oder andere Leistungen, bestimmt sich gemäß § 145 RAO. nach dem Lebensalter der Person, auf dessen Leben sie abgestellt sind, also meist des Bedachten. Er beträgt je nach dem höheren oder niederen Alter das Doppelte bis zum 18-fachen der einjährigen Nutzung. Sind die Bezüge nicht auf die Lebenszeit, sondern auf unbestimmte Zeit zugewendet, so ist zur Berechnung des Stammwertes die einjährige Nutzung mit $12^1/_2$, sind sie auf ewig zugewendet, mit 25 zu multiplizieren. Gehen die Bezüge auf bestimmte Zeit, so ist ihr Wert durch Zusammenrechnen der einzelnen Jahresbezüge unter Abzug eines Zwischenzinses zu ermitteln; er darf jedoch nicht höher sein als das 25-fache der einjährigen Nutzung, also wie bei der immerwährenden Nutzung [3]).

Die wiederkehrenden Bezüge können in der Weise ausgesetzt werden, daß dem Bedachten nur ein Forderungsrecht gegen den Verpflichteten zusteht. Dies ist bei Verfügungen unter Lebenden entweder der Schenker selbst oder die Person, der der Schenker das Stammvermögen zuwendet; bei testamentarischen Verfügungen wird es meist der Erbe oder auch ein Vermächtnisnehmer sein. Zwischen dem Berechtigten und dem Verpflichteten entsteht ein obligatorisches Schuldverhältnis. Der Verpflichtete muß gewöhnlich feste Geldsummen auszahlen, sodaß die Rente hinsichtlich ihres Wertes meist genau bestimmbar ist; besteht sie nicht in Geld, sondern in anderen Gegenständen, so ist sie wenigstens hinsichtlich des Gegenstandes auf ein bestimmtes Maß beschränkt.

Anders ist es, wenn der Berechtigte die Nutzungen an einem Stammvermögen erhält, wenn ihm die Früchte einer Sache oder eines Rechts oder die Vorteile, die der Gebrauch der Sache oder des Rechts gewährt, zugewendet werden [4]). Der in solcher Weise Berechtigte wird

---

[1]) RG. 67, 207; 68, 340.

[2]) Das ist dann der Fall, wenn die einzelnen Bezüge entweder der Höhe oder den Zeitabschnitten, in denen sie fällig werden, oder ihrem Inhalt nach Verschiedenheiten aufweisen.

[3]) § 144 RAO. Hier gilt § 38, Z. 5 RVG., nach dem zum sonstigen Vermögen die wiederkehrenden Bezüge nur gehören, wenn ihr Jahreswert 1000 M. übersteigt, nicht; vgl. Finger § 22, S. 283

[4]) §§ 99, 100 BGB.

meist selbst ein dingliches Recht am Stammvermögen haben [1]), wenn auch bestimmt werden kann, daß der Inhaber des Stammvermögens nur obligatorisch verpflichtet ist, ihm sämtliche Früchte herauszugeben. Für die erbschaftsteuerliche Wertfeststellung kommt es darauf aber nicht an. Bei einem solchen Nutzungsvermächtnis ist das Maß der Bezüge und daher der reelle Wert des Rechts veränderlich, während beim Rentenrecht Maß und Wert bestimmt sind.

Handelt es sich bei wiederkehrenden Bezügen um eine Geldsumme, d. h. um Nutzungen nicht nur von barem Geld, sondern auch von geldwerten Rechten, insbesondere von Wertpapieren und Hypothekenforderungen [2]), so wird der Steuerberechnung eine Verzinsung des Stammrechts von 4 % zugrunde gelegt, sofern nicht ein anderer Wert feststeht (§ 146, I RAO.). Ein anderer Wert steht aber nur dann fest, wenn die Beteiligten gebunden sind, das Kapital für die voraussichtliche Dauer der Nutzung zu einem bestimmten Zinsfuß stehen zu lassen oder anzulegen, z. B. wenn ein Kapital auf lange Zeit unkündbar festgelegt ist, oder wenn der Vermächtnisnehmer die Nutzung an den im Nachlaß vorhandenen, nach der Bestimmung des Erblassers unverändert zu erhaltenden fest verzinslichen Wertpapieren zugewendet erhält [3]). Da in Wirklichkeit auch bei sicherer Anlage unter heutigen Verhältnissen weit höhere Erträge als 4 % erzielt werden, so ist es für den Erblasser bezw. Schenker ratsam, bezüglich der Art der Anlage keine die Beteiligten bindenden Bestimmungen zu treffen. Denn würde der Erblasser die Nutzung an einer Hypothek von 100 000 vermachen, die unkündbar zu 8 % festgelegt ist, so wäre der einjährige Steuerwert mit 8000 anzusetzen, ist die Hypothek aber beliebig kündbar, nur mit 4000, wenn der Berechtigte auch tatsächlich alle Jahre 8000 erhält.

Daraus ergibt sich, daß es für den Bedachten steuerlich günstig ist, wenn ihm anstatt einer Rente, deren Wert feststeht, die Nutzung an einer bestimmten Summe vermacht wird die ungefähr dem Werte der zugedachten Rente entspricht, also statt einer jährlichen Rente von 1000 der Nießbrauch an 12 000, einer Summe, die unter heutigen Verhältnissen zu 9 % gerechnet, etwa 1000 M. jährlich ergibt, die aber für die Steuer nur mit 480 jährlichem Nutzungswert angesetzt wird. Eine derartige Verfügung mindert also die Steuerlast des Vermächtnisnehmers, bedingt aber auf der Seite des Verpflichteten eine entsprechende Steuererhöhung, hat daher, im ganzen genommen, nur dann steuerersparende Wirkung, wenn der Vermächtnisnehmer einem höheren Steuersatz unterliegt als der Erbe [4]), was wegen der meist näheren Verwandtschaft des Erben mit dem Erblasser häufig der Fall sein wird. Gehören beide derselben Steuerklasse an, so entfällt insgesamt der Vorteil, wenn der Verpflichtete einen hohen Erwerb hat und damit einem höheren Steuersatz unterliegt.

---

[1]) U. zw. durch Bestellung des Nießbrauchs an den einzelnen Gegenständen, die zum Stammvermögen gehören (§ 1085 BGB.)

[2]) Vgl. RFH 1, S. 74; DJZ. 1919, 761.

[3]) Vgl. Finger § 22, S. 300; Hoffmann-Henckel S. 428/29; Stölzle § 22, N. 112; Becker § 146, N 1 RAO.

[4]) Z. B. nicht in Fall 5 des folgenden Beispiels.

Die Verfügung wird umso günstiger, je größer der Unterschied in den Steuerklassen zwischen dem näher verwandten Verpflichteten und dem Berechtigten ist. Ein Beispiel zeige die verschiedenen Möglichkeiten:

Hinterläßt A ein steuerbares Vermögen von 100 000 dem B und vermacht dem 50jährigen C (Multiplikator nach § 145 RAO. = 12)

a) eine jährliche Rente von 1000,
(Wert des Anfalls an C = 12 000, an B = 88 000),

b) die Nutzung einer Hypothek von 12 000, die augenblicklich mit 9 % angelegt ist und 1080 Jahreseinnahme ergibt (Wert des Anfalls an C = 5760, an B = 94 240), so betragen die Steuersummen und ihre Differenzen:

1) wenn B der Sohn (I. Kl.) und C ein Freund (V. Kl.) des A ist:

a)	des B 3960,	des C 1920	zus. 5880
b)	„ „ 4240,	„ „ 806	„ 5046
			Differenz 834,

2) wenn C ein Neffe des A (IV. Kl.) ist:

a)	[1]	des C 1200	zus. 5160
b)		„ „ 460	„ 4700
			Differenz 460,

3) wenn C ein Bruder des A (III. Kl.) ist:

a)	[1]	des C 900	zus. 4860
b)		„ „ 345	„ 4585
			Differenz 275,

4) wenn C ein Sohn des B, Enkel des A (II. Kl.) ist:

a)	[1]	des C 600	zus. 4560
b)		„ „ 230	„ 4470
			Differenz 90,

5) wenn C ein Bruder des B, Sohn des A (I. Kl.) ist:

a)	[1]	des C 300	zus. 4260
b)		„ „ 115	„ 4355
			Differenz — 95 [2]

6) wenn B die Ehefrau, C der Sohn des A (Kl. I) ist:

a)	B erbt steuerfrei	des C 300	
b)		„ „ 115	
			Differenz 185.

Will der Erblasser jemandem eine Nutzung steuerfrei zuwenden, so findet er deren einjährigen Wert durch Teilung der für die betreffende Klasse vorgesehenen steuerfreien Summe durch den für das Alter des Bedachten in § 145 RAO. festgesetzten Multiplikator; ist z. B. der zu bedenkende Abkömmling 54 Jahre alt, so kann er ihm jährlich 5000 : 12 = 416,67 steuerfrei vermachen.

Soll die Nutzung mehreren Personen — insbesondere ist an Ehegatten zu denken — zugewandt werden, so ist für die Berechnung des Wertes das Lebensalter des Aeltesten bezw. Jüngsten maßgebend, je nach-

---

1) Hier alles wie zu 1.

2) Vgl. Text zu Anm. 4 oben S. 27.

dem die Nutzung mit dem Tode des zuerst oder des zuletzt Versterbenden aufhören soll (§ 145, III).

Der Erblasser, der z. B. seinen Eltern (Kl. III) jährlich eine Nutzung in Höhe von 10 000 aussetzen will, hätte, wenn der Vater 67 (Multiplikator = 5), die Mutter 60 (M. = 8 1/2) Jahre alt ist [1], folgendes zu bedenken:

a) Stellt er das Nutzungsrecht auf das Alter des Längstlebenden ab, so wird man unterstellen müssen, daß er damit jedem einzelnen jährlich 5000 und dem Ueberlebenden nach dem Tode des einen 10 000 zugedacht hat. Die steuerrechtliche Konstruktion muß die sein: [2]) Jeder Gatte erhält als Vermächtnisnehmer ein festes Recht auf 5000 bis zum Tode des Längstlebenden; außerdem wird der überlebende Teil Nachvermächtnisnehmer [3]) des Rechtes des erstverstorbenen Gatten. Demnach würde jeder Gatte von 5000 . 8 1/2 = 42 500 5100, beide zusammen 10 200 Steuern zu zahlen haben. Die Nutzung, die der überlebende Gatte nach dem Tode des anderen hinzuerhält, wird meist nach § 9, I steuerfrei, bei Mangel an Abkömmlingen in Klasse I zu versteuern sein.

b) Würde zunächst der Vater mit 10 000 bedacht und die Mutter für den Fall seines Todes mit derselben Summe, so würde jener von 50 000 6000 Steuern zu zahlen haben. Stirbt die Mutter vor dem Vater, kommt eine weitere Steuer nicht in Frage. Stirbt der Vater zuerst, und zwar 4 Jahre nach dem Erbfall, so hätte die Mutter (aufschiebend bedingter Erbfall) in Klasse III von 8 1/2 . 10 000 = 85 000 11 475, stürbe er erst nach 15 Jahren, von 3 . 10 000 = 30 000 2700 Steuern zu zahlen. Die Gesamtsteuer wäre also 6000, 8700 oder 17 475.

c) Würden Vater und Mutter je 5000 jährlich erhalten, so hätte der Vater von 5 . 5000 = 25 000 2250, die Mutter von 8 1/2 . 5000 = 42 500 5100 Steuern zu zahlen, beide insgesamt 7350. Der Ueberlebende würde dann allerdings auch nur 5000 erhalten.

Welche Verfügung die günstigste ist, läßt sich nur im Einzelfall sagen, wenn einigermaßen sichere Vermutungen über die Lebensdauer der beiden Elternteile begründet sind. Dann kann der Fall b sehr günstig sein: indessen ist die Steuerhöhe bei leichten Verschiebungen sehr schwankend. Gleichmäßiger und sicherer sind zu berechnen Fall a) und c).

---

[1]) Vgl. Karger 28.

[2]) Interessant ist die Abweichung der steuerrechtlichen von der bürgerlich-rechtlichen Konstruktion. Daß zivilrechtlich einem Ehepaar ein Nießbrauch vermacht werden kann, ist nach h. M. anzunehmen; die Vertragsauslegung wird meist dahin führen, daß der Nießbrauch erst mit dem Tode des überlebenden Gatten erlischt (vgl. Wolff S. 394.) Steuerrechtlich ist die Konstruktion, daß der Nießbrauch der Gemeinschaft — Gesamthand — der Ehegatten zugewendet wäre, wie es Karger 28 annimmt, abzulehnen; sie würde die Ehegatten sehr benachteiligen (vgl. auch RG. 94, 239 ff., 241); es wäre auch zum mindesten zweifelhaft, ob die Gesamthand als steuerlich selbständiges Gebilde die Steuervergünstigungen der Klasse III genösse, wie sie den einzelnen Mitgliedern, Vater und Mutter, zustehen. Vgl. auch Bühler § 24, I, 1—2.

[3]) Statt eines Nachvermächtnisses anzunehmen, der überlebende Ehegatte wäre mit 5000 durch den Tod des anderen aufschiebend bedingt bedacht, würde die Vorschrift des § 145, II illusorisch machen, auch zu unzweckmäßigen Resultaten führen.

Von besonderem Interesse ist die Frage des Zusammentreffens von Nießbrauch oder anderen Nutzungsarten und gesetzlicher Nutznießung, wie sie dem Inhaber der elterlichen Gewalt oder dem Ehemann am Gute des bzw. der Bedachten zusteht [1]). Die von dem Reichsgericht für das E. 1906 vertretene Auffassung, der Bedachte sei in diesem Fall insoweit zur Steuer heranzuziehen, als er wirtschaftlich günstiger gestellt sei als bei der gesetzlichen Nutznießung [2]), ist vom RFH. [3]) aufgegeben worden: es sei unbillig, auf der einen Seite bei der Feststellung der Bereicherung des mit dem Stammvermögen bedachten Kindes bezw. der Ehefrau die gesetzliche Nutznießung des Vaters oder Ehemannes zu übergehen, auf der Seite des Nutznießungsberechtigten sie aber ausnahmsweise zu berücksichtigen. Sie müsse entweder stets oder garnicht berücksichtigt werden [4]). Es sei vielmehr stets zu prüfen, ob der Dritte durch die Verfügung sein gesetzliches Nutznießungsrecht an der Zuwendung nur bestätigt haben oder ob ihm daneben ein neues selbständiges Recht zugewendet werden solle.

Wann ist das Vermächtnis des Nießbrauchs bzw. anderer Nutzungsarten neben dem gesetzlichen Nutznießungsrecht zweckmäßig? Ein Beispiel:

Der Erblasser wendet seinem Enkel das Kapital und dem Vater während der Minderjährigkeit den Nießbrauch daran zu. Beträgt der Erwerb 50 000 und ist der Enkel 5 Jahre alt, so wird der Nießbrauch des Vaters noch 16 Jahre — bei früherer Volljährigkeitserklärung oder Heirat der Enkelin nicht so lange — dauern; der einjährige Wert beträgt (4 %) 2000, der Steuerwert nach der Hilfstafel 1 [5]) 24 236; die Steuer des Vaters (3 %) würde 727, die des Sohnes 1545 [6]), die beider 2272 ausmachen.

Ohne Zuwendung des Nießbrauchs an den Vater hätte der Sohn, ohne sich dabei wesentlich besser zu stehen, von 50 000 4000 Steuern bezahlen müssen.

Eine derartige Verfügung, durch die eine Zersplitterung des Zugewandten in 2 Teile eintritt, ist daher fast immer günstig, nur in den ganz seltenen Fällen, wo dem Vater selbst neben dem Nießbrauchsrecht ein ganz außerordentlich hoher Erwerb zufällt — im Beispielsfall über 2 Millionen —, wird durch diese Verfügung keine Steuerersparnis erzielt. Der Enkel kann weiterhin die Aussetzung der Versteuerung bis zum Erlöschen des väterlichen Nutzungsrechts gemäß § 34, I beantragen; die Besteuerung erfolgt dann allerdings nach dem in diesem Zeitpunkt tatsächlich noch vorhandenen Vermögen.

---

1) §§ 1383, 1649 BGB.

2) Vgl. die Entscheidungen bei Zi-Lu § 12, R. 11.

3) RFH. 3, 249; vgl. ferner RFH. StuW. 1922, 143.

4) Zustimmend die meisten; dagegen Berolzheimer § 12, R. 7; Philipsborn JW. 1921, 1057; Zelter JW. 1921, 1069; neuerdings mit ausführlicher Begründung, die allerdings m. E. gegenüber der des RFH. nicht durchschlägt, Stölzle JW. 1925, 2088; vgl. auch Hensel ZStFr. 1925, 12 ff.

5) Vgl. Ausf.-Best. § 33.

6) nämlich 6 % von 25 764 (d. i. 50 000 — 24 236).

Da der Vater sterben kann, bevor der Sohn 21 Jahre alt ist, dürfte es zweckmäßig sein, für den Fall seines Todes der Mutter das gleiche Recht einzuräumen [1].

Bei Zuwendung des Nießbrauchs an den Ehemann ist die Bestimmung ratsam, daß der Nießbrauch mit Auflösung der Ehe endigen solle. Er ist damit durch die Scheidung der Ehe oder durch den Tod auflösend bedingt zugewandt und wird nach § 148 RAO. wie unbedingt zugewandter versteuert. Da der Nießbrauch aber spätestens mit dem Tode endigt, ist die Steuerberechnung gemäß § 144, I, 2 in Verbindung mit § 145, IV, RAO. auf das Lebensalter des älteren Ehegatten abzustellen.

Die Zuwendung des Nießbrauchs an den Ehemann der Bedachten ist aber nur dann so günstig, wenn beide Gatten im Verhältnis zum Erblasser in der gleichen Steuerklasse steuern. Die Ersparnis wird geringer, wenn der mit dem Stammvermögen bedachte näher mit dem Erblasser verwandt ist, da dann der wegen seiner Nicht-Verwandtschaft höhere Steuersatz des anderen Gatten den durch die Zersplitterung erreichten Vorteil wettmacht. Insbesondere wird es in der Regel nicht zweckmäßig sein, dem Schwiegersohn den Nießbrauch an dem Vermögen, das der Tochter zugewandt wird, besonders zu vermachen — außer etwa in Höhe der steuerfreien Summe von 2000 —, auch nicht, wenn der Mann erheblich älter ist als die Tochter, wie Karger [2] meint.

Hinterläßt der Erblasser seiner Schwester (Kl. III) ein ganz großes steuerbares Vermögen, so kann das ausdrückliche Nießbrauchsvermächtnis an den nicht verwandten Gatten (Kl. V) noch zweckmäßig sein, wenn dieser schon alt ist; auf das Alter der Schwester kommt es nicht an. Ein Beispiel:

a) Erbt die Schwester 100 000 (500 000, 1 Million) ohne Nießbrauchsvermächtnis des Mannes, so hat sie 13 500 (105 000, 285 000) Steuern zu zahlen.

b) Bei Nießbrauchsvermächtnis an den 66 jährigen Ehemann würde dieser von 5 (Multiplikator) . 4000 (Jahreswert des Nießbrauchs) = 20 000 (100 000, 200 000) an Steuern 3200 (24 000, 56 000) zu zahlen haben, die Schwester von 80 000 (400 000, 800 000) 10 800 (78 000, 204 000).

Es ständen sich somit im Falle a) und b) 13 500 und 14 000 (105 000 und 102 000) (285 000 und 260 000) gegenüber. Durch die Anordnung des Nießbrauchs würde also bei Zuwendung von 1 Million ein allerdings schon beträchtlicher Vorteil entstehen.

Dieser Vorteil entfällt wiederum, wenn der Ehemann noch nicht so alt ist. Ist er 56 Jahre alt (M. = 8 ½), so beträgt die Gesamtsteuer bei einem Nießbrauchsvermächtnis an 1 Million 267 200 (108 800 + 158 400), ist er 46 Jahre alt (M. = 12), 278 200 (163 200 + 115 000) [3], ist er 36 Jahre alt (M. = 14), 294 000 (201 600 + 92 400). Im letzten Fall ist selbst bei einer so hohen Erb-

---

[1]) Vgl. Karger 33.

[2]) S. 34; die Erheblichkeit des Altersunterschiedes ist gänzlich bedeutungslos.

[3]) Hier kommt bei der Berechnung die Bestimmung des § 10, II zur Anwendung.

schaft die Anordnung des Nießbrauchsvermächtnisses an den Ehemann der Schwester nachteilig.

Wenn der Erblasser (Schenker) einem Dritten die Nutzungen an dem Vermögen nicht auf die Lebensdauer, sondern auf bestimmte Zeit zugewendet hat, so richtet sich die steuerliche Bewertung der Nutzung nach § 144 RAO. Die auf bestimmte Zeit zugewandten Nutzungen gehen aber, das ist zu bedenken, auf den Erben über, sofern nicht etwas anderes bestimmt ist. Beim Vermächtnis des Nießbrauchs kann die Auslegung dahin führen, daß dieser beim Tode des damit Bedachten seinen Erben neu bestellt werden soll, falls bis dahin die Zeit noch nicht abgelaufen ist.

Der maßgebende, auf der Grundlage von 4 % berechnete Steuerwert einer solchen Nutzung ergibt sich aus der Hilfstafel 1 zu § 33 der Ausführungsbestimmungen [1]). Der Wert der einjährigen Nutzung ist mit dem für die Anzahl der Jahre dort angegebenen Kapitalwert, der auf den Nutzungswert von 1 Mark bezogen ist, zu multiplizieren; z. B. bei einem 10jährigen Vermächtnis von 500 jährlich ist der Steuerwert 500 . 8,435 = 4217. Soll der höchstmögliche steuerfreie Betrag [2]) für eine Anzahl von Jahren ausgesetzt werden, so ist dieser durch den für die Zahl der Jahre angegebenen Kapitalwert von 1 zu dividieren, der Quotient ist der steuerfreie Jahresbetrag; so können einem Sohne oder Enkel 8 Jahre lang jährlich 5000 : 7,000 = 714,30 steuerfrei zugewendet werden. Vermacht der Erblasser jemanden die Nutzungen auf 85 Jahre, so ist der Erbe des Stammvermögens steuerfrei.

Die Vorschriften des § 145 RAO. über die Bewertung von Nutzungen, die auf die Lebenszeit zugewandt sind, sind in der Bemessung der Multiplikatoren nach dem Lebensalter des Bedachten — bzw. dessen, auf dessen Lebenszeit die Dauer der Nutzung abgestellt ist — in den Grenzfällen nicht frei von Härten. Muß doch der 64jährige das 8½-fache, der 65jährige nur das 5-fache der einjährigen Nutzung versteuern. Diese Härten kann derjenige, der das Lebensalter des Bedachten — bzw. dessen, auf dessen Leben die Nutzung abgestellt ist — für den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld einigermaßen genau bestimmen kann — wie regelmäßig der Schenker und auch der Erblasser, der mit seinem baldigen Tode rechnen kann —, durch eine zweckmäßige Verbindung der Zuwendung einer Rente oder Nutzung auf Lebenszeit mit einer Rente auf bestimmte Zeit ausgleichen; er wird dem Bedachten eine Rente für die Zeit bis zur Erreichung der nächsthöheren Altersstufe und von da ab eine Rente auf Lebenszeit aussetzen. Der Spielraum, innerhalb dessen diese Verfügung eine Steuerersparnis bedeutet — natürlich nur für den mit der Rente Bedachten —, reicht [3]) von der demnächst zu erreichenden Altersgrenze des § 145 RAO. ungefähr um soviele Jahre zurück, wie die Differenz zwischen dem dann in Betracht kommenden und dem für das jetzige Alter geltenden Multiplikator ausmacht. Begreiflicherweise wird die Ersparnis durch die geteilte Anordnung umso größer, je näher der

[1]) Vgl. oben zu S. 30, Anm. 5.

[2]) § 18, I, 1—3.

[3]) Wie sich beim Durchprobieren verschiedener Beispiele ergibt.

Bedachte der nächsthöheren Altersgrenze liegt. Ein kleiner Vorteil liegt noch darin, daß die Steuerschuld für die endgültige, durch das Erleben bedingte Anordnung gemäß § 147 RAO. erst bei der Erreichung der betreffenden Altersgrenze entsteht; zu diesem Zeitpunkt entsteht die Steuerschuld nach § 13 überhaupt erst, wenn sich die erste zeitlich begrenzte Zuwendung innerhalb der Steuerfreigrenzen des § 18, I, 1—3 hält [1])!

Will z. B. der Erblasser seinem 64 jährigen Vater jährlich 2000 (5000) vermachen, so hat dieser bei geteilter Anordnung zunächst von 2000 nichts (von 5000 300) zu steuern, nach einem Jahr von 5 . 2000 + 2000 (gemäß § 13) = 12 000 900 (von 5 . 5000 + 5000 = 30 000 2700 unter Anrechnung der bereits gezahlten 300). Demgegenüber würden bei ungeteilter Anordnung von 8 1/2 . 2000 = 17 000 1275 (von 8 1/2 . 5000 = 42 500 5100) zu steuern sein. Es würden also durch die geteilte Anordnung abgesehen von der geringen Zinsersparnis 375 (2400) gespart sein.

Die Mehrbelastung, die durch diese Regelung das Stammvermögen trifft, wird demgegenüber in der Regel der Fälle nicht ins Gewicht fallen.

Ist die zugewandte Nutzung durch eine bestimmte Zeit, aber außerdem auch durch das Leben des Bedachten begrenzt, wie häufig bei Zuwendung des Nießbrauchs auf bestimmte Zeit, so kommt von den Berechnungsvorschriften der §§ 144, 145 RAO. diejenige zur Anwendung, die den geringeren Steuerwert ergibt; z. B. würde bei Zuwendung einer Nutzung auf die Dauer von 20 Jahren der Kapitalwert von 1 nach § 144, I (Hilfstafel 1) 14, 134 sein; ist der Bedachte 20 Jahre alt, so würde der entsprechende Multiplikator nach § 145 17 sein, beim Alter von 45 Jahren 12. Wenn daher jemand einer älteren Person eine Rente auszusetzen gedenkt, so ist steuerlich die Zuwendung ohne zeitliche Beschränkung günstiger als die auf die voraussichtliche Lebensdauer, d. i. auf bestimmte Zeit.

Bei solchen Nutzungen, die auf unbestimmte Zeit zugewandt sind, aber spätestens mit dem Tode wegfallen, z. B. wenn die Nutzung bis zur Wiederverheiratung dauern soll, ist gemäß § 144, II RAO. der Steuerkapitalwert das 12 1/2 fache der Jahresnutzung, ist aber die Berechnung nach § 145 günstiger, so ist diese anzuwenden. Z. B. würde bei einer 35 jährigen der Multiplikator 12 1/2 (nicht 14) nach § 144, II, bei einer 45 jährigen der Multiplikator 12 nach § 145 RAO. zugrunde zu legen sein. Maßgebend ist immer das, was für den Berechtigten, nicht was für den mit der Rente oder Nutzung Belasteten günstiger ist [2]).

---

[1]) Eine Umgehung nach § 5 RAO. wird in der geteilten Anordnung nicht zu finden sein; denn die Zuwendung einer Rente auf bestimmte Zeit ist rechtlich sehr verschieden von der mit dem Tode erlöschenden Nutzung; die erstere ist insbesondere vererblich. Vgl. hierzu Karger 29, der sehr richtig bemerkt, daß diese Auffassung durch die in § 145, III gewährte Rückvergütung bei vorzeitigem Ableben gerechtfertigt sei.

[2]) Vgl. RFH. 8, 337.

§ 11.

Wirtschaftlich ähnliche Zwecke wie die Anordnung des Nießbrauchs oder der Nutzung an einem Vermögen verfolgt, allerdings nur im Bereiche des Erbrechts, die Anordnung der einfachen Vorerbschaft, nämlich die, der einen Person die Substanz zu erhalten und gleichzeitig einem Dritten die Nutzungen einzuräumen. Es ist deshalb geboten, den wirtschaftlich nicht sehr großen Unterschied zwischen Nutzungs- bzw. Nießbrauchsvermächtnis und der Bestimmung der Vor- und Nacherbfolge im Testamente scharf zum Ausdruck zu bringen, da die Rechtsprechung in Zweifelsfällen geneigt ist, auch wenn die Ausdrücke Nießbrauch oder Nutzung gebraucht sind, die Anordnung einer Vorerbschaft anzunehmen [1]. Insbesondere wird darin, daß dem als Nießbraucher oder Nutzungsberechtigten Bezeichneten Verwaltung und freie Verfügung über das Stammvermögen eingeräumt ist, meist die Anordnung einer befreiten Vorerbschaft gesehen [2]. In der Rechtsstellung besteht aber ein großer Unterschied: der Vorerbe ist immer Erbe und als solcher Eigentümer der Erbmasse; der Nießbraucher ist dagegen bloßer Vermächtnisnehmer und neben ihm muß immer ein Erbe vorhanden sein, gegen den er einen obligatorischen Anspruch auf Bestellung des Nießbrauches an den einzelnen zur Erbschaft gehörigen Gegenständen [3] bzw. auf Ueberlassung der Nutzungen hat. Ferner können Nutzungen zeitlich unbegrenzt vermacht werden — der Nießbrauch allerdings nur durch neue Bestellung nach dem Tode des Erstbedachten —, während die Einsetzung eines Nacherben nach Ablauf von 30 Jahren, nur ausnahmsweise nach Ablauf einer Generation, unwirksam wird [4].

Im bürgerlichen Recht wird die gewöhnliche Vorerbschaft von der befreiten unterschieden. Während der gewöhnliche Vorerbe dem Nießbrauchsberechtigten wirtschaftlich sehr nahe steht, obwohl er nach der rechtlichen Konstruktion „wahrer Erbe und Herr der Erbschaft und insbesondere berechtigt ist, über das Vermögen zu verfügen“ [5], ist die Verfügungsgewalt des befreiten Vorerben weit ausgedehnter und der des Vollerben fast gleich [6]. So ist denn auch die Behandlung der gewöhnlichen Vorerbschaft im Erbschaftsteuerrecht, je nachdem, ob man von der wirtschaftlichen oder rechtlichen Betrachtungsweise ausging, eine verschiedene gewesen. Das Erbschaftsteuergesetz von 1906 ging davon aus, daß im Steuerrecht die wirtschaftliche Stellung des Vorerben maßgebend sein müsse und behandelte demzufolge den gewöhnlichen Vorerben als Nießbraucher. Dem folgte das Erbschaftsteuergesetz von 1919 im Gegensatz zu dem Entwurfe, der den Vorerben dem Vollerben gleichgesetzt hatte. Der gewöhnliche Vorerbe hatte wie der Nießbraucher [7] den kapitalisierten

[1] Vgl. JW. 1911, 283; 1918, 434.

[2] Vgl. KGJ. 38 A, 124; 44 A, 77.

[3] §§ 1085, 1089 BGB.

[4] Vgl. § 2109 BGB.

[5] Druckſ. d. Nat, V. Nr. 367, S. 28; vgl. § 2112 BGB.

[6] §§ 2136 ff. BGB.

[7] Vgl. oben § 10.

Wert seiner Nutzung zu versteuern. Die Novelle von 1922 kehrte zu dem Standpunkt des Entwurfs von 1919 zurück und behandelte den gewöhnlichen Vorerben wie einen Vollerben [1]). Die Gründe für diese Abkehr von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Vorerbschaft zur rechtlichen sind nicht näher angegeben; sie dürfte aber damit zusammenhängen, daß damals das Gattenerbe grundsätzlich von der Erbschaftsteuer befreit wurde. Da nun die Vorerbschaft die weitaus größte Bedeutung für diejenigen Fälle hat, in denen Ehegatten den Ueberlebenden von ihnen zum Vorerben und ihre Kinder zu Nacherben einsetzen, so entfiel mit der Gewährung der Steuerfreiheit für das Gattenerbe der wichtigste Grund, bei der Erbschaftsteuer von der zivilrechtlichen Anschauung abzuweichen, die gerade hier durch die sofort mit dem Erbfall eintretende Steuerpflicht des zum Vorerben eingesetzten überlebenden Gatten oft große Härten in sich geschlossen hatte. Die Regelung von 1922 wurde in der Novelle von 1925 beibehalten. Da der befreite Vorerbe immer steuerlich als Vollerbe behandelt wurde, ist heute die Unterscheidung der gewöhnlichen und der befreiten Vorerbschaft für das Erbschaftsteuerrecht nur noch von geringem Interesse. Das Erbschaftsteuergesetz unterscheidet heute im § 7 nur, ob die Vorerbschaft mit dem Tode des Vorerben oder zu einem anderen Zeitpunkt endigen soll. In letzterem Falle läßt das Gesetz eine besondere Regelung eintreten [2]). Ist die Vorerbschaft auf den Tod des Vorerben abgestellt, so wird, wie erwähnt, das eigenartige Vorerbschaftsverhältnis grundsätzlich ignoriert, der Vorerbe gilt als Vollerbe, wie er zivilrechtlich wahrer Erbe ist. Folgerichtig wird auch der Nacherbe anders als im Privatrecht, wo er den Erblasser kraft eigenen Rechts beerbt, steuerlich als Erbe des Vorerben angesehen. Der Vorerbe hat also den ganzen Anfall zu versteuern, genau, wie wenn er Vollerbe wäre, und ebenso hat, wenn er gestorben ist, der Nacherbe den ganzen noch vorhandenen Nachlaß zu versteuern, ohne daß irgend eine Anrechnung der vom Vorerben gezahlten Steuer stattfindet [3]). Der Nacherbe hat, entgegen der herrschenden zivilrechtlichen Anschauung [4]), die Nacherbmasse als vom Vorerben stammend zu versteuern. Diese Bestimmung dürfte aber wohl nur für die Berechnung der Steuer Bedeutung haben, nicht aber den Zweck verfolgen, den Vorerben für sämtliche in Betracht kommenden Vorschriften des Erbschaftsteuergesetzes entgegen den Bestimmungen des BGB. als Erblasser zu behandeln. Demgemäß ist insbesondere für die Steuerbefreiungsvorschriften des § 18, I, 11, 12, 15 und des § 24 sinngemäß das Verhältnis zum Erblasser maßgebend. Bei anderer Auffassung würde § 24 niemals zur Anwendung kommen, denn für im Hause des Vorerben geleistete Dienste kann doch die Vorerbmasse auch steuerlich nicht herangezogen werden. Aehnlich widersinnige Folgen würden sich, wenn man

---

[1]) Dies ist auch der Standpunkt der RAO. § 80, I.

[2]) Vgl. unten.

[3]) Der Vorerbe hat die durch die Vorerbschaft veranlaßte Steuer aus der Vorerbschaft zu entrichten. § 15, IV.

[4]) Vgl. Warneyer 1927, S. 1135, I und die dort Zitierten; a.=A. vor allem Hellwig, Rechtskraft S. 219 ff.; Lehrb. 1, S. 278.

der hier abgelehnten Ansicht folgt, bei den anderen genannten Vorschriften ergeben. Auch für die Zusammenrechnungsvorschrift des § 13 dürfte es nicht angängig sein, den Vorerben steuerlich als den Erblasser zu behandeln, da dieser § ja nur verhindern soll, daß jemand statt einer Zuwendung mehrere in derselben Gesamthöhe macht; die Einsetzung des Nacherben geht aber nicht vom Vorerben aus, kann also niemals ein Steuerumgehungsversuch des Vorerben sein! Sonst würde auch niemals eine Zusammenrechnung mit den Zuwendungen des Erblassers aus den letzten 10 Jahren stattfinden können, was auch dem Willen des Gesetzgebers nicht entsprechen dürfte [1]). Wenn daher der Nacherbe neben der Vorerbmasse etwas aus dem anderen Vermögen des Vorerben erwirbt, so sind diese beiden gleichzeitigen Erwerbe nicht zusammenzurechnen. Das ist in den Fällen besonders zu beachten, in denen Eltern den überlebenden von ihnen zum Vorerben und ihre Kinder zu Nacherben eingesetzt haben: die Nacherbschaft vom erstverstorbenen Elternteil wird nicht mit der Erbschaft vom später verstorbenen zusammengerechnet. Auf Antrag kann überhaupt der Besteuerung das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde gelegt werden [2]). Aus diesen beiden Möglichkeiten der Steuerberechnung, die dem Nacherben also zur Wahl stehen, können für ihn steuerliche Vorteile hergeleitet werden. So können insbesondere kinderlos verheiratete Ehegatten den überlebenden von ihnen zum Vorerben, die eigenen Verwandten zu Nacherben einsetzen, ohne daß sie wegen der Nicht-Verwandtschaft des überlebenden mit den Verwandten des erstverstorbenen steuerliche Nachteile hätten. Setzt der Ehemann z. B. seine Frau zur Vorerbin, seinen Bruder zum Nacherben ein, so hätte dieser ohne den Antrag in Klasse V, durch diesen aber in Klasse III zu steuern. Anderseits ist die grundsätzliche Regelung des § 7 dann günstiger, wenn die Tochter als Vorerbin und der Schwiegersohn als Nacherbe eingesetzt wird, steuert er dann doch statt nach Klasse IV (Verhältnis zum Erblasser) nach Klasse I, eventuell also überhaupt nicht. Ist der — kinderlose — Schwiegersohn steuerpflichtig, so ergibt sich, wenn der Erbfall innerhalb von 5—10 Jahren nach dem ersten Erbfall erfolgt, die weitere Vergünstigung des § 20, der in solchen Fällen überhaupt eine große Rolle spielen kann.

Der Eintritt der Nacherbfolge mit dem Tode des Vorerben ist der normale Fall, der auch dann gilt, wenn der Erblasser keine besondere Bestimmung getroffen hat [3]). Eine grundsätzlich andere Behandlung findet erbschaftsteuerrechtlich die Vorerbschaft, die ihr Ende bereits zu Lebzeiten des Vorerben erreicht, oder richtiger nicht mit dessen Tod, da ja, wenn ein Vorerbe vor Eintritt des Nacherbfalls stirbt, sein Recht auf seine Erben übergeht [4]); hier kann der Erblasser bestimmt haben, daß die

[1]) So Zi-Lu. § 7, N. 6; Roth 350 ff; a. A. Finger § 7, N. 4; Koehne 62; Karger 88.

[2]) § 7, II, 2. Durch diese Vorschrift können wenigstens die Unzuträglichkeiten, zu denen die abgelehnte Ansicht führt, ausgeglichen werden, sodaß praktisch die Streitfrage die Bedeutung hat, daß derjenige Schaden nimmt, der aus Unkenntnis der erbschaftsteuerrechtlichen Vorschriften den Antrag nicht stellt.

[3]) § 2106, I BGB.

[4]) § 2108, II BGB.; vgl. Kipp, § 93, I.

Vorerbschaft an einem bestimmten Tage endigen solle oder mit einem Ereignis, das bestimmt eintritt, bei dem der Zeitpunkt des Eintritts aber ungewiß ist, z. B. mit dem Tod eines Dritten, oder schließlich mit einem Ereignis, das nach Eintritt und Zeitpunkt (z. B. Heirat, Wiederverheiratung) unbestimmt ist. In allen diesen Fällen gilt die Vorerbfolge als auflösend bedingter, die Nacherbfolge als aufschiebend bedingter Anfall [1]). Der Vorerbe hat daher nach § 148 RAO. seinen Erwerb wie ein unbedingt eingesetzter zu versteuern, also die volle Substanzsteuer zu zahlen; die Steuerschuld des Nacherben entsteht bei Eintritt des Nacherbfalls [2]). Dann wird aber dem Nacherben von Amtswegen [3]) die Steuer, die der Vorerbe geleistet hat, angerechnet unter Abzug des Betrages, der der Bereicherung des Vorerben entspricht, d. i. bei gewöhnlicher Vorerbschaft der kapitalisierte Nießbrauch [4]), bei befreiter Vorerbschaft, insbesondere bei Einsetzung auf den Ueberrest eventuell noch der Teil der Substanz, den der Vorerbe tatsächlich über die Nutzungen hinaus verbraucht hat. Für die Berechnung der Steuer des Nacherben muß die vom Vorerben entrichtete Steuer abzüglich der seiner tatsächlichen Bereicherung entsprechenden, erst jetzt errechneten Steuer der vorhandenen Vorerbschaftsmasse hinzugerechnet werden.

Diese Berechnungsart entspricht m. E. dem Sinn des Gesetzes. Die Vorschrift des § 15, IV hat zunächst den Sinn, dem Vorerben, der vielleicht bei Eintritt der Vorerbfolge überhaupt kein eigenes Vermögen hat, die Steuerzahlung zu ermöglichen; sie begünstigt ihn aber insofern materiell weiter, als seine Steuern nicht aus den ihm selbst zufallenden Nutzungen, also aus seiner eigentlichen Bereicherung zu entrichten sind, sondern zu Lasten der Substanz gehen; dann dürfen aber auch nur die Steuern, die seiner endgültigen Bereicherung entsprechen, bei der Berechnung des Steuerwertes der Nacherbschaftsmasse von dieser Substanz abgesetzt werden. Ein Teil der Vorerbschaftsmasse — die von dem Vorerben entrichtete Steuer abzüglich der jetzt für ihn errechneten — würde sonst im Ergebnis ganz unversteuert bleiben, da der Vorerbe dafür zunächst zwar formell die Steuer entrichtet, da bei der endgültigen Steuerberechnung für den Vorerben beim Nacherben dieser Teil für die Besteuerung aber gänzlich ausscheiden soll.

Dies ist ein Mittelweg zwischen der Ansicht Mirres (§ 7, N. 4) und der von Zi-Lu. (§ 7, N. 18). Ein Beispiel verdeutliche die Sachlage:

Der Erblasser setzt mit 50 000 seinen Bruder auf 8 Jahre zum gewöhnlichen Vorerben, dann seinen Vater zum Nacherben ein. (Beide Klasse III). Der Vorerbe zahlt zunächst aus der Erbmasse 12 % = 6000 Erbschaftsteuer.

[1]) § 7, III.

[2]) § 147 RAO.

[3]) Ohne Antrag; daher entfällt auch die für bedingt eingesetzte nach § 148, II RAO. gebotene Möglichkeit, Berichtigung ihrer Veranlagung zu fordern. Zi-Lu. § 7, N. 9; Finger § 7, N. 7.

[4]) § 144 RAO.; vgl. oben.

a) M. E. würde sich die Steuerschuld des Nacherben so berechnen:
Tatsächliche Bereicherung des Vorerben 4 % von 50 000 = 2000 jährlich, auf 8 Jahre (M. = 7 nach Hilfstafel) = 14 000. Die Steuer des Vorerben wäre jetzt mit 7,5 % = 1050 anzusetzen.

Die Substanz, die in Wirklichkeit nur 44 000 beträgt, da ihr ja 6000 Steuern durch den Vorerben entnommen sind, ist sonach mit 50 000 — 1050 = 48 950 für die Besteuerung des Nacherben anzusetzen; davon 12 % = 5874. Darauf werden ihm die vom Vorerben gezahlten 6000 abzüglich der für ihn jetzt berechneten 1050 = 4950 angerechnet, sodaß er noch 9 2 4 zu zahlen hat.

b) Nach Mirre ist die Steuer des Nacherben von 44 000 (vorhandene Substanz) + 6000 (entnommene Steuer) = 50 000 zu berechnen. Der Nacherbe hätte danach 6000 — (6000—1050) = 1 0 5 0 Steuern zu zahlen. Hier sind 1050 sowohl beim Vorerben — rechnungsmäßig — als auch beim Nacherben versteuert.

c) Nach Zi=Lu. ist die Steuer des Nacherben von 44 000 zu berechnen, würde also 5280 betragen abzüglich (6000—1050) = 3 3 0. Hier würde die Steuersumme von 4950, die rechnungsmäßig ihm zufällt, nicht versteuert werden.

Die nicht auf den Tod abgestellte Vorerbschaft wird sich vor allem dann empfehlen, wenn sich für den Nacherben bei Eintritt der Bedingung oder des Ereignisses eine Steuervergünstigung ergibt. Erbt die Braut des Sohnes von ihrem Schwiegervater, so muß sie in Klasse V steuern; wird der Antritt der Erbschaft von der Verheiratung abhängig gemacht, so kann die Schwiegertochter in Klasse IV 2000 steuerfrei erhalten.

Gegenüber der mit dem Tode endigenden Vorerbschaft ist die auf Zeit in mancher Beziehung günstiger, da hier der Vorerbe endgültig nur seine tatsächliche Bereicherung aus den Nutzungen bezw. aus dem Verbrauch, nicht aber die ganze Substanz zu versteuern hat. Wenn der Erblasser zunächst seine Eltern bis ans Lebensende bedenken will, dann aber einen Dritten, so kann es zweckmäßig sein, die Eltern, die voraussichtlich nicht mehr so lange leben werden, etwa auf 30 Jahre zu Vorerben einzusetzen. Das muß aber deutlich zum Ausdruck gebracht werden, da in Zweifelsfällen die mit dem Tode endigende Vorerbschaft angenommen wird [1]). Allerdings würden dann im Zweifel die gesetzlichen oder gewillkürten Erben des Vorerben bis zum Ablauf der 30 Jahre als Erben in die Vorerbschaft eintreten; beim Ablauf der 30 Jahre würden dem Nacherben dann sowohl die Steuer des ersten als des zweiten Vorerben angerechnet, abzüglich der sich aus der Gesamtbereicherung für den ersten und den zweiten Vorerben ergebenden Steuer.

Die vom Vorerben zuviel gezahlte Steuer wird dem Nacherben angerechnet, aber niemals erstattet. Daher ist die Anordnung der Vorerbschaft auf Zeit ungünstig und besser durch das Vermächtnis eines Nießbrauches zu ersetzen, wenn der Nacherbe näher mit dem Erblasser verwandt ist als der Vorerbe, da dieser zunächst für den gesamten Anfall in einer hohen Steuerklasse steuert und sich die Steuer für den näher

---

[1]) § 2106 BGB.

verwandten Nacherben später wesentlich niedriger stellen wird. Hat der Erblasser z. B. seinen Freund auf 100 000 zum Vorerben für 8 Jahre eingesetzt und von da ab seinen Bruder zum Nacherben, so bezahlt jener zunächst 24 000 Steuer. Beim Nacherbfall wird seine Steuer entsprechend seiner tatsächlichen Bereicherung von 7 (vgl. Hilfstafel) . 4000 = 28 000 mit 18 % auf 5040 festgelegt. Der Bruder hat dann von 100 000 — 5040 = 94 960 13,5 %, also 12 819 zu zahlen; da ihm 24 000 — 5040 = 18 960 angerechnet werden, sind über 6000 zuviel gezahlt, die nicht erstattet werden. Bei Einsetzung des Freundes als Nießbrauchers, des Bruders als Erben würde jener sofort 5040, dieser ebenfalls sogleich beim Erbfall 13,5 % von 72 000 = 9720 Steuern zu zahlen haben, beide insgesamt also 14 760 statt, wie oben, 24 000.

Den Vor- und Nacherbschaften stehen Vor- und Nachvermächtnisse [1]) und beim Tode des Beschwerten fällige Vermächtnisse gemäß § 7, IV gleich. Ein Unterschied zwischen dem Vorvermächtnis und der Vorerbschaft, der privatrechtlich in der dinglichen Wirkung dieser und der schuldrechtlichen Wirkung des Vorvermächtnisses besteht, ist für das Steuerrecht nicht vorhanden. Da das mit dem Tode endigende Vorvermächtnis für den Vor- und Nachvermächtnisnehmer die volle Steuerpflicht auslöst, bietet es nur den steuerlichen Vorteil, daß der Nachvermächtnisnehmer auch hier nach seiner Wahl der Besteuerung sein Verhältnis zum Vorvermächtnisnehmer oder zum Erblasser zugrunde legen lassen kann. Vermacht so der Kunstmaler seinem Freunde und nach dessen Tode dessen Sohne, seinem Schüler, ein wertvolles Bild, so hat der Freund den Anfall zwar zu versteuern, der Sohn genießt aber die Steuerfreiheit des § 18, I, 5. Wäre anderseits der Bruder des Malers als Nachvermächtnisnehmer eingesetzt, so würde auch er, allerdings nur auf seinen Antrag, das Bild steuerfrei erhalten.

Die Bestimmung, daß jemand eine Rente für eine gewisse Zeit erhalten solle, von da ab ein Dritter, ist nicht als Vor- und Nachvermächtnis einer Rente [2]) aufzufassen. Das wäre an sich unjuristisch; denn der Rentenanspruch des Zweitbedachten richtet sich unmittelbar gegen den Erben und nicht, wie beim Nachvermächtnis, gegen den Vorvermächtnisnehmer; es würde aber auch zu einer widersinnigen Steuerberechnung führen. Die Vermächtnisse sind vielmehr als voneinander unabhängige zu behandeln; die Steuerpflicht des sofort Bedachten tritt sofort, die des an zweiter Stelle, also aufschiebend bedingt Bedachten erst mit Eintritt dieser Bedingung ein [3]).

Schon mit dem Tode des Erblassers erwirbt der Nacherbe bzw. Nachvermächtnisnehmer ein festes Recht, eine erbrechtliche Anwartschaft auf alles das, was zur Erbschaft gehört bezw. was bei befreiter Vorerbschaft von ihr übrig bleibt [4]). Dieses Recht ist, soweit nicht ein anderer

---

[1]) Vgl. § 2191 BGB.

[2]) A. A. Karger 45; die Schwierigkeit, daß, falls der später Bedachte beim Eintritt des Ereignisses schon gestorben ist, seine Erben gemäß § 2074 BGB. das Vermächtnis nicht mehr erhalten, kann der Erblasser dadurch beseitigen, daß er auch die Erben im Testament benennt.

[3]) § 147 RAO.; vgl. RFH 2, 1.

[4]) Vgl. § 2109 BGB.

Wille des Erblassers anzunehmen ist [1]), vererblich und kann Gegenstand rechtsgeschäftlicher Verfügung sein [2]). Die Anwartschaft des Nacherben gehört aber steuerrechtlich kraft positiver Vorschrift des § 23, III nicht zum Nachlaß und darf nach § 1, II daher auch nicht als zum Vermögen des Nacherben gehörig angesehen werden [3]). Die unentgeltliche Uebertragung der Anwartschaft ist demnach keine steuerpflichtige Schenkung, ebenso ist die Vererbung steuerfrei. Nach § 2, II, 5 gilt aber der Preis, den der Nacherbe für die entgeltliche Uebertragung dieser Anwartschaft erhält, ihm als vom Erblasser zugewandt und ist im Verhältnis zu ihm mit dem Zeitpunkt der Uebertragung der Anwartschaft zu versteuern [4]). In diesen Fällen entgeltlicher Uebertragung der Anwartschaft ist beim Eintritt des Nacherbfalls die Erbschaft nochmals vom Erwerber zu versteuern; für die Steuerklasse ist dabei das Verhältnis des ursprünglichen Nacherben zum Vorerben bzw. Erblasser maßgebend [5]). Trotzdem können durch Vererbung und unentgeltliche Uebertragung der Anwartschaft manche Steuervorteile, insbesondere durch Ueberschlagung von Generationen, erzielt werden.

§ 12.

Wer haben bisher die erbschaftsteuerliche Bedeutung solcher Verfügungen kennen gelernt, in denen den Bedachten unmittelbar vom Erblasser (Schenker) etwas zugewendet wird. In diesem Zusammenhange beanspruchen einiges Interesse die von Karger [6]) so genannten „indirekten“ Zuwendungen: der Erblasser (Schenker) bestimmt vertraglich oder durch einseitige Verfügung einen Dritten, bei seinem Tode oder noch zu seinen Lebzeiten an den Bedachten eine Leistung zu bewirken.

Der Hauptfall, in dem jemand auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unmittelbar einen Anspruch gegen dessen Vertragsgegner erwirbt, ist der Versicherungsvertrag, insbesondere der Lebensversicherungsvertrag zugunsten eines Dritten [7]). Er kann vom Erblasser

---

[1]) Vgl. §§ 2094, 2096 BGB.

[2]) §§ 2108, 2033. BGB.; RG. 103, 351.

[3]) Vgl. Zi-Lu. § 52, N. 57; Mirre § 10, N. 17; Finger § 2. N. 22.

[4]) § 14, I, g; nicht mit der Gewährung des Entgelts.

[5]) Entgegen dem Wortlaut des § 7, II. Vgl. Zi-Lu. § 2, N. 55; Finger § 2, N. 22, da, wenn das Verwandtschaftsverhältnis des Anwartschaftserwerbers zum Nacherben maßgebend sein sollte, wie es die Richtlinien des RFMin. (S. 3, Nr. 3, V) bestimmen, durch eine Uebertragung der Anwartschaft unter Lebenden der Steuersatz willkürlich geändert werden könnte. . . . Die Ansicht Berolzheimers § 2, N. 24, Koehnes 65, daß ein Erwerb von Todeswegen nicht mehr vorliege, und jetzt keine Steuerpflicht mehr entstehe, ist nicht ganz von der Hand zu weisen, dürfte aber wohl schon aus dem Grunde abzulehnen sein, daß die Anwartschaft erst mit dem Nacherbfall zu einem realisierbaren Rechte wird, und insbesondere deshalb, weil damit die Uebertragung der Anwartschaft allzu bequem zu Steuerumgehungen verwandt werden könnte, ohne daß § 5 AO. ausreichenden Schutz böte.

[6]) S. 46.

[7]) § 330 BGB.

zugunsten eines bestimmten Dritten, aber auch zum Vorteil der Erben, der Hinterbliebenen oder der Familie geschlossen werden. In allen diesen Fällen erfolgt die Zahlung der Versicherungssumme nur auf Grund des Vertrages und nicht auf Grund des Erbfalls; sie bleibt völlig unberührt von dem Schicksal des Nachlasses, und auch die Ausschlagung der Erbschaft hat auf die Berechtigung aus der Versicherung keinen Einfluß [1]. Der Rechtsgrund des Erwerbs ist der Vertrag des Erblassers mit der Versicherungsgesellschaft unter Lebenden; nur kraft der Bestimmung des § 2, I, 4 gilt ein derartiger Erwerb steuerrechtlich als Erwerb von Todeswegen. Hat der Erblasser in dem Versicherungsvertrage niemanden als den Berechtigten benannt [2], so gehört der Anspruch auf die Versicherungssumme schon zivilrechtlich zum Nachlaß; bezugsberechtigt sind die gesetzlichen Erben [3]. Ist der Benannte schon zu Lebzeiten des Erblassers unwiderruflich [4] bezugsberechtigt, so ist der Erwerb bereits mit dem Verzicht auf den Widerruf eingetreten und unterliegt nicht der Erbschaftsteuer i. e. S., sondern eventuell der Schenkungssteuer [5]. Erhält der Dritte schon zu Lebzeiten des Zuwendenden den Vermögensvorteil, z. B. bei abgekürzter Lebensversicherung, so wird meist eine Schenkung im Sinne des § 3 vorliegen. Hier sind weiter Unfallversicherungen, Bezüge aus Sterbekassen und dgl. zu nennen, aber nur, wenn sie auf einem privatrechtlichen, vom Erblasser geschlossenen Vertrage beruhen; nicht hierher gehören daher öffentlich-rechtliche Ansprüche aus der Reichsversicherungsordnung oder die gesetzlichen Witwen- und Waisenpensionen auf Grund eines Beamtenverhältnisses.

Aber auch auf anderen Gebieten kommen indirekte Zuwendungen vor. So gilt der Anspruch auf Auszahlung des Guthabens oder Aushändigung des Wertpapierdepots, den jemand unmittelbar auf Grund eines Vertrages des Erblassers mit der Bank bei dessen Tode erwirbt, im Sinne des Erbschaftsteuerrechts als von Todeswegen erworben. Hat ein Landwirt oder ein Geschäftsinhaber einem seiner Erben schon zu Lebzeiten sein Landgut bezw. sein Geschäft übertragen und in dem Uebertragsvertrage den Uebernehmer verpflichtet, nach seinem Tode an die übrigen Erben bestimmte Leistungen zu bewirken, so unterliegt das daraufhin vom Uebernehmer an die Erben Gegebene als Zuwendung des Erblassers der Erbschaftsteuer.

Auch mit seiner letztwilligen Verfügung oder Schenkung kann der Erblasser indirekte Zuwendungen an Dritte verbinden, durch die dann der Hauptbedachte in seinem Erwerbe geschmälert wird. Hierher gehört

---

[1] Vgl. § 167, I 2, VVG.

[2] Oder weist der Benannte das Recht aus dem Versicherungsvertrage zurück; vgl. § 333 BGB.

[3] In diesem Falle entfällt, anders als wenn die gesetzlichen Erben in dem Vertrage als Berechtigte benannt sind, für den Erben, der ausschlägt, sein Anspruch auf den Anteil an der Versicherungssumme.

[4] Vgl. § 166 VVG.

[5] Vgl. Josef in „Versicherung und Geldwirtschaft“ 1925, 71; Enneccerus § 259, I.

namentlich das, was der Erbe, Vermächtnisnehmer oder Beschenkte auf Grund einer vom Erblasser (Schenker) in seiner Verfügung angeordneten Auflage oder gesetzten Bedingung einem Dritten oder einem Zweck zuwendet [1]); bei der bedingten Einsetzung erwirbt der Beschwerte die Erbschaft bezw. das Geschenk endgültig erst mit der Erfüllung der Bedingung.

Einen erbschaftsteuerlich besonders wichtigen und interessanten Fall der Auflage bedeuten die sogenannten *steuerfreien Zuwendungen* [2]); hier wendet der Erblasser mehreren etwas zu, legt aber nur einem oder einigen für alle die Steuer auf, sodaß die übrigen keine Steuern zu zahlen haben. Dann ist an sich der steuerfrei Bedachte nicht nur um die ihm steuerfrei ausgesetzte Summe, sondern darüber hinaus noch um den dafür von dem beschwerten Dritten zu entrichtenden Steuerbetrag bereichert; denn der mit der Steuer Belastete ist um diese Summe an sich nicht bereichert und würde sie für die Berechnung seiner eigenen Steuer — im Gegensatz zu § 23, VII — von seinem Anfall abziehen können. Um diese umständliche Rechnung zu vermeiden, sieht es das Gesetz nach § 12 so an, als ob die Auflage nicht erfolgt wäre; der mit der Steuerpflicht belastete A hat daher die Steuer von der dem B und der ihm gemachten Nominalzuwendung in voller Höhe zu zahlen. Diese Regelung bringt steuerlich u. U. Vorteile, u. U. Nachteile. Wann eine steuerfreie Zuwendung von Vorteil ist, wird klar, wenn man die Verschiebung betrachtet gegenüber der Regel, daß die Zuwendung einschließlich der davon zu entrichtenden Steuer als steuerpflichtige Bereicherung gilt. Nach § 12 setzt sich indes die Summe, von der Steuerzahler A die Steuer zu entrichten hat, zusammen:

1. aus seiner eigenen — gewöhnlich berechneten — Bereicherung + *der für B zu entrichtenden Steuer*,

2. aus der dem B gemachten Zuwendung, d. i. seine regelmäßig berechnete Bereicherung — *der für B zu zahlenden Steuer* [3]).

Wer günstig verfügen will, hat daher die Wahl, wem er die für B zu entrichtende Steuer auferlegen soll, danach zu treffen, wer von beiden Bedachten für diesen Teil dem geringsten Steuersatz unterliegen wird. Vorteilhaft ist eine steuerfreie Zuwendung dann, wenn der mit der Steuer Beschwerte einem geringeren Steuersatze unterliegt als der steuerfrei Bedachte. Das ist der Fall:

1. wenn bei gleichen Steuerklassen der mit der Steuer Beschwerte geringere Zuwendungen erhält als der steuerfrei Bedachte.

Schon die Vorteile, die die, wir wir sahen, steuerlich günstige gleichmäßige Verteilung des Vermögens (Nachlasses) unter die zu Bedenkenden mit sich bringt, können mit Hilfe des § 12 gewahrt

---

[1]) § 2, II, 2; § 3, I, 3; § 4.

[2]) Sie sind von den häufiger auch so genannten steuerlich bevorzugten Zuwendungen des § 18 (vgl. das 2. Kapitel) zu unterscheiden. Vgl. zu diesem Ausdruck Finger § 12 N. 1; Karger 48.

[3]) Mathematisch-anschaulich tritt das Bild hervor, wenn man die Nettozuwendung an A mit a, die an B mit b, die auf a entfallende Steuer mit x, die auf b ruhende mit y bezeichnet. A hat dann bei steuerfreier Bedenkung des B folgende Summen zu versteuern:
1. $a + x + y$ (sein Nominalerwerb)
2. b (Nominal- und Nettozuwendung an B).

werden, wenn formell alle die gleiche Zuwendung erhalten, materiell aber der mit der Steuerpflicht Belastete weit weniger erhält. Hinterläßt der Erblasser seinen Freunden A, B und C (Klasse V) z. B. ein Vermögen von 300 000 zu gleichen Teilen, bestimmt aber, daß A die Steuern für die anderen mit zu tragen habe, so hat dieser von 3 mal 100 000 je 24 000, zusammen 72 000 zu zahlen, erhält selbst also 28 000, während B und C je 100 000 zu freier Verfügung bekommen.

Würde man ohne Rücksicht auf § 12 entsprechend dem A 35 000, dem B und C je 132 500 hinterlassen, so würde A nach Abzug von 20 % Steuern die gleiche Summe netto erhalten, B und C aber nur je 98.050 (132.500—34.450). Die Berücksichtigung der Vorschrift des § 12 bedeutet also bei gleichem wirtschaftlichem Erfolg eine Ersparnis von rund 4000.

Wie vorteilhaft steuerlich die Zuwendung einer geringen Summe an den Steuerbelasteten wirkt, zeigt folgendes Beispiel:

Hinterlasse ich einem Nichtverwandten 100 000, so hat dieser davon 24 000 zu versteuern, behält also noch 76 000. Wende ich ihm diese letzte Summe steuerfrei zu und vermache einem Dritten mit der Auflage der Steuerpflicht die restlichen 24 000, so hat dieser 18 240 + 4320 = 22 560 Steuern zu zahlen, erhält für seine Mühewaltung also noch die schöne Summe von 1440.

Zu beachten ist aber, daß bei zu geringer Zuwendung an ihn der Steuerbelastete die Steuer nicht wird tragen können.

Wie eine derartige Verfügung aber bei großen Zuwendungen an den Steuerbelasteten nachteilig wirken kann, zeigt folgendes Beispiel:

Der Erblasser vermacht seinem Freunde 100 000, seinen 10 Angestellten je 2000 steuerfrei. Der Freund hat für sich selbst 24 000, für die Angestellten 10 mal 280 = 2800, im ganzen 26 800 zu zahlen, behält also 73 200. Wäre den Angestellten für die Steuer entsprechend mehr, also je 2350, aber nicht steuerfrei vermacht, so hätte jeder nach Abzug von 329 Steuer 2021 behalten. Der Freund würde jetzt von 96 500 23 160 Steuern zu zahlen haben und noch 73 340 behalten.

2) Wenn der mit der Steuer Beschwerte näher mit dem Erblasser verwandt ist als der steuerfrei Bedachte, ist die steuerfreie Zuwendung in der Regel ebenfalls günstig.

Hätte der Erblasser seinem Sohn (Kl. I) 100 000 hinterlassen und seinen 10 Angestellten (Kl. V) steuerfrei wiederum je 2000, so hätte der Sohn 4500 + 10 mal 280 = 7300 Steuern zu zahlen; wäre hier den Angestellten nicht steuerfrei entsprechend mehr vermacht, z. B. 2350, dem Sohn demnach 96 500, so wären im ganzen mehr Steuern zu entrichten, nämlich 4342 + 3290 = 7632.

Am günstigsten wirkt eine Verfügung nach § 12, wenn Fall 1) und 2) kombiniert erscheinen, d. i. wenn der Steuerbeschwerte die geringere Zuwendung erhält und näher mit dem Erblasser verwandt ist.

Vererbt der Erblasser von seinen 240 000 steuerbaren Vermögens 80 000 an seinen Sohn A, je 80 000 steuerfrei an seine beiden Enkel

B und C, so hat A 2 mal 7200 + 3600 = 18 000 zu steuern, behält also noch 62 000.

Würde der Erblasser stattdessen nicht steuerfrei dem B und C je 88 000, dem A 64 000 hinterlassen haben, so würde A bei etwa gleicher materieller Bereicherung der B und C statt 62 000 nur 61 120 netto erhalten. Der obigen Gesamtsteuer von 18 000 würden hier 18 720 gegenüberstehen.

Hinterläßt der Erblasser seinen beiden Enkeln (Kl. II) je 100 000, seinem Sohne nichts, so haben diese je 9000 zu steuern, behielten also je 91 000. Vermachte er diese 91 000 seinen Enkeln steuerfrei und seinem Sohne den Rest von 18 000, so hätte dieser 2 mal 8190 + 450 = 16 830 zu steuern, behielte also selbst noch 1170 übrig.

Je weiter die Klassen des Steuerbeschwerten und des steuerfrei Bedachten auseinanderliegen, umso niedriger ist die Gesamtsteuersumme.

Ganz besonders günstig ist die steuerfreie Zuwendung, wenn der mit der Steuer Belastete für sich selbst steuerfrei ist.

Das ist einmal der Fall, wenn sich die Zuwendung innerhalb der Freigrenzen des § 18, I hält.

Erhalten z. B. die beiden Enkel steuerfrei 35 000, der Sohn mit der Steuerbelastung 5000 (Freigrenze), so hat dieser 2 mal 2450 = 4900 für seine Söhne an Steuern zu entrichten und behält selbst noch 100. Würden die Enkel auch die 5000 hinzubekommen haben, so hätte jeder von 37 500 2625 Steuern zu zahlen gehabt, jeder behielte also nur 34 875. Die Gesamtsteuer wäre 5250, also 350 höher als bei der ersten Regelung.

Bei den unbegrenzt von der Steuer befreiten Personen wirkt die steuerfreie Zuwendung, besonders bei hohem Vermögen, außerordentlich steuerersparend.

Hinterläßt z. B. der Ehegatte seinem Sohn 2 Millionen, so würde dieser nach Entrichtung der Steuer 1 800 000 übrig behalten. Würden ihm nur 1 800 000 zugewandt und die 200 000 dem anderen Ehegatten mit der Verpflichtung, für den Sohn die Steuern zu zahlen, so hätte dieser nur 180 000 zu steuern und behielte 20 000 für sich übrig.

Würde in demselben Beispiel statt des Sohnes der Enkel bedacht, so hätte dieser von 2 Millionen nach Entrichtung der Steuer 1 600 000 übrig behalten; wären dem anderen Ehegatten die Steuern auferlegt, so hätte dieser von den ihm zugewandten 400 000 nach Abzug der Steuern mit 320 000 noch 80 000 übrig gehabt.

Auch Reich, Länder und Gemeinden genießen nach § 18, I, 17 Steuerfreiheit.

Will daher ein reicher Junggeselle, der zudem Lokalpatriot ist, seinem Freunde 800 000 zuwenden, so bleiben diesem nach Zahlung von 320 000 (40 %) Steuern nur 480 000 übrig. Vermacht der Junggeselle die Steuersumme von 320 000 seiner Vaterstadt mit der Auflage, für seinen Freund die Steuern zu tragen, so erhält die Gemeinde nach Abführung von 163 200 (34 %) Steuern noch 156 800 zu eigener Verfügung, ohne daß der Freund weniger bekommt.

Eine derartige Ersparnis läßt sich bei Einsetzung von Unternehmungen, Vereinigungen und Anstalten, denen § 18, I, 17—20 die Steuerfreiheit nur bei solchen Anfällen gewährt, die ausschießlich den Zwecken der Gemeinde, des Landes, des Reiches, der Kirche usw. dienen, und bei denen die Verwendung zu diesem Zweck zum Teil noch sichergestellt werden muß, nicht erreichen, da die Zuwendung, aus der sie für eine dritte Person Steuern bestreiten müssen, nicht „ausschließlich" den genannten Zwecken dient, sondern teilweise eben der Steuerentrichtung. Eine derartige Verfügung als ungewöhnliche Rechtsform im Sinne des § 5 RAO. zu bezeichnen, geht wohl nicht an [1]). Gerade aus dem Gegensatz, daß das Gesetz dort (Ziff. 17) allgemeine Steuerfreiheit gewährt, während es hier (18—20) die Sicherstellung zu den Zwecken erfordert, ergibt sich, daß dort eine Zuwendung, die auch den Zweck verfolgt, Steuern zu sparen, allein um deswillen nicht als Steuerumgehung angesehen werden kann.

Ein besonderer Fall liegt vor, wenn das Reich als Erbe oder Vermächtnisnehmer eingesetzt und mit der Steuer für einen Dritten beschwert ist. Dasselbe gilt auch für die sogenannten Erbschaftsteuerversicherungen: es wird ein Lebensversicherungsvertrag zugunsten des Reiches als Dritten geschlossen, durch den das Reich mit dem Tode des Erblassers unmittelbar ein Recht auf die Versicherungssumme in Höhe der Erbschaftsteuer erhält, während der übrige Teil der Summe den gesetzlichen Erben oder den sonst Benannten zufällt. Da das Reich für die Erbschaftsteuersumme keine Steuern zu zahlen hat [2]), würde auch diese Zuwendung, sei es in Form der Steuerversicherung oder durch testamentarische Bestimmung, steuerlich von Vorteil sein, doch kann das Reich leicht einen Strich durch die Rechnung machen. Es kann nämlich die Erbschaft bzw. das Vermächtnis ausschlagen [3]) und braucht die in dem Versicherungsvertrag bedungene Leistung nicht anzunehmen. Es wird sich danach entscheiden, ob es sich günstiger steht, wenn es die Leistung ausschlägt und auch von dieser die Erbschaftsteuer bei den gesetzlichen Erben oder bei den etwa bestimmten Ersatzerben (-personen), an die sie dann fällt, erheben kann oder wenn es die Leistung annimmt.

Würde der erwähnte Junggeselle seinem Freunde 500 000 und dem Reiche — sei es mittels einer Versicherung oder unmittelbar durch Testament — 300 000 mit der Auflage, für den Freund die Steuern zu tragen, zugewandt haben, so würde sich das Reich danach entscheiden, an wen die 300 000 nach der Ausschlagung fallen. Ist der Freund als Ersatzerbe des Reiches bestimmt, so würde es sich bei Ausschlagung besser stehen, nämlich 320 000 erhalten; würden die 300 000 nach der Ausschlagung aber an den gesetzlichen Erben, beispielsweise sogar an einen

---

[1]) Vgl. Karger 50.

[2]) Vgl. Finger, vor § 11, N. II; ferner § 14 des E 1922, der die Erbschaftsteuerversicherung begünstigte: Zi-Lu. § 14, N. 1—11; vgl. über die verschiedenen Ansichten, ob die Erbschaftsteuerversicherung zugunsten des Reiches dem § 52 des E 1919, der dem jetzigen § 12 entspricht, unterfalle, Breit 307/312.

[3]) Nur wenn das Reich gesetzlicher Erbe ist, hat es kein Ausschlagungsrecht; vgl. § 1942, II BGB

entfernten Verwandten (Klasse V) fallen, so würde das Reich — gemäß dem Gesetz der Zersplitterung — nur 170 000 + 90 000 = 260 000 erhalten, sich also bei Annahme der Zuwendung besser stehen.

Die Länder und Gemeinden werden wahrscheinlich auf die Minderung der Steuern des Reiches keine Rücksicht nehmen und die Zuwendung annehmen, wenn nur nach Entrichtung der Steuer ein annehmbarer Betrag für sie übrig bleibt.

Wir haben sonach an manchen Beispielen gesehen, wie bedeutungsvoll die Berücksichtigung des § 12 in letztwilligen Verfügungen ist. Die Vorschrift gilt selbstverständlich [1]) auch für Schenkungen unter Lebenden; jedoch dann nicht, wenn der Schenker selbst die Zahlung übernimmt, und auch dann nicht, wenn ein Dritter durch entgeltlichen Vertrag verpflichtet wird, die Zahlung zu übernehmen [2]). Bei hohen Schenkungen an Nichtverwandte wird es daher u. U. praktisch sein, einem nahe Verwandten etwas mehr als den Steuerbetrag des anderen mit der Auflage der Steuerzahlung gleichzeitig zu schenken.

So kann der Erblasser dem Steuerzahler oft eine erhebliche Summe über die von ihm zu entrichtende Steuer hinaus zuwenden, ohne daß die Gesamtsteuer höher ist, als wenn der Hauptbedachte das ganze Vermögen ohne eine Bestimmung nach § 12 erhielte. Zu beachten ist aber, daß dem Steuerzahler immer mehr als die nackte, von ihm zu entrichtende Steuer vermacht wird; denn sonst würde diese Zuwendung offensichtlich zur Steuerumgehung gemacht und nach § 5 RAO. nicht zu beachten sein.

Bei der Anwendung dieser Bestimmung, die den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts als für die Steuerpflicht unerheblich erklärt, muß die Finanzbehörde allerdings sehr vorsichtig sein. Der Tatbestand dieser Vorschrift ist durch die gesetzliche Auslegung in Absatz 2 sehr scharf umgrenzt worden und darf nicht extensiv ausgelegt werden [3]). Was der Erblasser (Schenker) in seinen Verfügungen bestimmt, muß er allerdings ernstlich wollen; sonst ist das Rechtsgeschäft schon nach bürgerlichem Recht außer Acht zu lassen [4]). Unter Umständen kann die Finanzbehörde schon auf Grund des § 4 RAO. über die gewählte Rechtsform hinweggehen und das zugrunde legen, was mit der Verfügung wirtschaftlich gewollt ist [5]). Die Vorschrift darf aber nicht dazu führen, daß ein klarer Wortlaut durch Auslegung in sein Gegenteil verkehrt wird [6]). Steuerumgehung und Steuerersparung sind verschiedene Dinge, und wenn man unter Rechtsform Steuerrechtsform versteht, so gilt auch heute noch unbestritten der Satz, daß es niemandem verwehrt sei, diejenige Rechtsform zu wählen, bei der

---

[1]) § 1, II; früher bestritten.

[2]) § 12, Satz 2; §§ 2, I, 4; 3, I, 2.

[3]) Vgl. Hensel, Steuerrecht 135, R. 1; Bühler § 15, II.

[4]) Vgl. RFH. AStR. 1925, 375.

[5]) So allgemein: Ball in „Steuerrecht und Privatrecht“ und Becker § 5, R. 4 RAO.

[6]) Vgl. RFH. 5, 302; 14, 321; 17, 109.

er am wenigsten Steuern zu zahlen hat [1]). Hat aber das Steuergesetz selbst Lücken, so darf die Steuerbehörde den § 5 RAO. nicht dazu benutzen, die Lücken gegen den Steuerpflichtigen auszunützen [2]).

Auf die Gedanken, die in den einzelnen Steuergesetzen zum Ausdruck kommen, muß bei der Auslegung nach §§ 4, 5 RAO. besondere Rücksicht genommen werden. Für das Erbschaftsteuergesetz ist durchaus nicht immer die wirtschaftliche Bedeutung des zu besteuernden Tatbestandes maßgebend; zuweilen, z. B. bei der Regelung der Vorerbschaft, schließt es sich doch sehr an die rein privatrechtliche Begriffsbildung an. Hieraus folgt aber, daß es die §§ 4, 5 RAO. keineswegs rechtfertigen, ernstgemeinte Rechtsgeschäfte und Verfügungen, selbst wenn der gleiche wirtschaftliche Erfolg durch andere, für den Fiskus günstigere Rechtsformen hätte erzielt werden können, allein um deswillen steuerlich außer Acht zu lassen oder abweichend von zivilrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen [3]); in jedem Fall muß die Steuerbehörde einen Mißbrauch im Sinne des § 5, II RAO. nachweisen. Das folgt schon aus dem Wesen des Rechtsstaats, von dem unser ganzes öffentliches Recht erfüllt ist.

---

[1]) Ball in Jahreskurse 1926, 13.

[2]) Vgl. Stölzle § 12, N. 3.

[3]) Vgl. RFH. 17, 109; in DStBl. 1925, 420.

4. Kapitel.

Typische Einzelfälle von Verfügungen in ihrer steuerlichen Bedeutung.

§ 13.

Die bisherigen Darlegungen haben gezeigt, wie die verschiedenen Rechtsformen der bürgerlichrechtlichen Verfügungen im allgemeinen im Erbschaftsteuerrecht behandelt werden. Ein abgerundetes Bild von der Bedeutung, die die Erbschaftsteuer für die ihr unterliegenden Rechtsgeschäfte hat, wird sich erst bei der Behandlung der einzelnen Arten solcher letztwilliger und freigebiger Verfügungen gewinnen lassen. Ein genaues Bild ist allerdings — das haben die bisherigen Erörterungen schon des öfteren dargetan — nur dann zu gewinnen, wenn die Verhältnisse des Einzelfalls hinreichend bekannt sind, die vermögensrechtlichen wie die persönlichen. Im folgenden kann es sich deshalb nur darum handeln, typische Einzelfälle der verschiedenen Arten der Verfügungen aufzuzeigen, die eine möglichst weitgehende Anwendungsmöglichkeit bieten.

Wir werden zunächst die Verfügungen von Todeswegen betrachten, die von denen unter Lebenden zu scheiden sind. Soweit nach § 1, II für diese steuerrechtlich dasselbe gilt wie für jene, können wir dann später auf die über die letztwilligen Verfügungen gemachten Ausführungen Bezug nehmen.

Es entspricht deutscher Rechtsanschauung, daß das Vermögen eines Verstorbenen in erster Linie seinem überlebenden Gatten und den gemeinschaftlichen Abkömmlingen, der Familie im engeren Sinne, zufalle [1]. Wir haben schon oben erwähnt, daß es gerade in diesem Kreise nicht nur das Recht, sondern geradezu die sittliche Pflicht des Familienoberhauptes ist, seiner engeren Familie sein Vermögen möglichst zu erhalten. So stammen denn auch die weitaus meisten letztwilligen Verfügungen von Ehegatten [2]. Wir sahen schon oben im § 3 und im 2. Kapitel, wie weitgehend gerade dieser Kreis von der Erbschaftsteuer bevorzugt wird. Auf die außerordentliche Bedeutung der steuerbevorzugten Zuwendungen für diesen Kreis sei hier noch einmal hingewiesen; werden doch durch diese Bestimmungen zahlenmäßig die meisten Vermögensübertragungen in diesem Familienkreise der Steuerpflicht enthoben, und selbst ganz erhebliche Werte gelangen steuerfrei an die nächste Generation, wenn sie, wie das nach der Inflationszeit ja so vielfach der Fall ist, im wesentlichen in Hausrat und beweglichen Gegenständen bestehen [3]. Wir können uns hier mit einem Hinweis auf das dort Gesagte begnügen; soweit die einzelnen Arten der Zuwendungen nicht unbegrenzt, sondern nur bis zu einer gewissen Höhe steuerlich bevorzugt sind, gilt für die vorteilhafte Ausnutzung dieser Grenzen in den Verfügungen dasselbe wie für die Steuerstufen des steuerbaren Vermögens. Nur das steuerbare

---

1) Vgl. oben § 3.

2) Marcus in DSt. 1923, 232; 1926, 19.

3) Vgl. oben § 5.

Vermögen soll daher im folgenden grundsätzlich in Betracht gezogen werden. Hier soll es sich dann zeigen, wie günstig bzw. ungünstig sich bei den einzelnen Arten von Verfügungen der Steuersatz gestaltet.

Die Verfügungen in diesem engsten Familienkreise können mitunter gerade dann steuerlich vorteilhaft bewirkt werden, wenn zwischen den einzelnen Familienmitgliedern größtes Vertrauen herrscht, wie es ja, wenigstens in diesen Vermögensfragen, nicht selten der Fall sein wird. Der Erblasser bzw. Schenker wird dann häufig einen Wunsch an den Erben, einem Dritten etwas zuzuwenden, aussprechen können, ohne daß der Erbe zu dieser Zuwendung verpflichtet wird; der Dritte hat dann keinen festen Anspruch; ob er etwas erhält, liegt ganz im Belieben oder richtiger im pflichtgemäßen Ermessen des Erben [1]). Hierdurch kann nämlich erreicht werden, daß für die Versteuerung dieser Zuwendung nicht das Verhältnis des Dritten zum Erblasser, sondern das zum Erben maßgebend wird [2]).

Bei allen Verfügungen sollte sich der Erblasser bzw. Schenker vor Augen halten nicht nur den Betrag, den der Bedachte an Steuern zu zahlen hat, sondern auch die Personen, an die das Vermögen nach dem Ableben des Bedachten voraussichtlich kommen wird. Besonders für Verfügungen im engeren Familienkreise ist es wichtig, die steuerliche Lage zu betrachten, die sich ergeben wird, wenn das Vermögen von dieser Generation auf die nächste übergegangen sein wird, also von dem überlebenden Ehegatten auf die Kinder.

§ 14.

Betrachten wir zunächst, wie sich die Steuerpflicht gestaltet, wenn der verstorbene Ehegatte kein Testament errichtet hatte, und statt dessen die gesetzliche Erbfolge Platz greift. Ein Viertel des Nachlasses erhält dann der überlebende Gatte steuerfrei, der Rest fällt zu gleichen Teilen an die Kinder, bzw. statt eines verstorbenen an dessen Abkömmlinge [3]). Günstig ist bei dieser Sachlage der Umstand, daß die Kinder zu gleichen Teilen erben, da damit für den an die Kinder fallenden Teil des Nachlasses der Steuersatz gemäß dem Gesetz der Zersplitterung die günstigste Gestaltung aufweist. Im allgemeinen wirkt aber steuerlich ungünstig vor allem, daß die Besteuerung des Vermögens, das der überlebende Gatte bei seinem Ableben den Kindern vererbt, überhaupt nicht in Betracht gezogen ist [4]). Im Einzelfall kann indes die Vermögenslage der beiden Gatten so sein, daß dieser ungünstige Faktor garnicht zur Auswirkung gelangt, wenn nämlich der steuerbare Anfall der Kinder bei beiden

---

[1]) Wie beim formlosen Vermächtnis des römischen Rechts, fidelcommissum, bis zur Zeit des Kaisers Augustus; vgl. Sohm, Institutionen, 10. Aufl. S. 106, 541.

[2]) Immer aber nur in den Schranken des § 5 RAO.; vgl. RFH. 11, 7.

[3]) §§ 1931, 1924 BGB.

[4]) Denn oft wäre es steuerlich günstiger, wenn der überlebende seinen verstorbenen Gatten überhaupt nicht beerbte, oft, wenn er mehr als das gesetzliche Erbteil erhielte, je nachdem, ob das eigene Vermögen des Ueberlebenden groß oder gering ist. Vgl. unten S. 51.

Todesfällen gleich hoch ist, oder m. a. W., wenn das steuerbare Vermögen des erstversterbenden abzüglich dessen, was der überlebende Gatte davon erbt, bei seinem Tode genau so hoch ist wie das Vermögen des überlebenden — einschließlich des ererbten — bei dessen Tode. Dann erhalten die Kinder nämlich von jedem der Eltern die kleinstmöglichen Erbteile. Bei gesetzlicher Erbfolge tritt dieser günstige Fall dann ein, wenn das Vermögen des erstversterbenden Gatten zu beider Lebzeiten doppelt so groß ist wie das des überlebenden [1]).

Die praktische Auswirkung dieser Regel veranschaulicht folgende Tabelle; sie zeigt die steuerliche Wirkung der gesetzlichen Erbfolge bei constantem Vermögen beider Ehegatten zusammen (600 000) mit Variation unter den Ehegatten [2]) (M. = Mann; F. = Frau) bei 3 und einem Kinde:

	Vermögen des M. (in 1000)	Vermögen der F. (in 1000)	Steuer der 3 Kinder a) Tod des M. b) Tod der F.	Steuer der 3 Kinder insgesamt	Steuer des 1 Kindes a) Tod des M. b) Tod der F.	Steuer des 1 Kindes insgesamt
1.	—	600	a) — b) 33 000	33 000	a) — b) 45 000	45 000
2.	50	550	a) 937 b) 30 937	31 874	a) 1 312 b) 42 187	43 499
3.	100	500	a) 2 250 b) 28 875	31 125	a) 3 375 b) 39 375	42 750
4.	150	450	a) 3 937 b) 26 812	30 749	a) 5 625 b) 34 125	39 750
5.	200	400	a) 6 000 b) 22 500	28 500	a) 7 500 b) 31 500	39 000
6.	250	350	a) 8 437 b) 20 625	29 062	a) 10 312 b) 28 875	39 187
7.	300	300	a) 10 125 b) 18 750	28 875	a) 13 500 b) 24 375	37 875
8.	350	250	a) 11 812 b) 16 875	28 687	a) 15 750 b) 21 937	37 687
9.	400	200	a) 13 500 b) 13 500	27 000	a) 18 000 b) 18 000	36 000
10.	450	150	a) 16 875 b) 11 812	28 687	a) 21 937 b) 15 750	37 687
11.	500	100	a) 18 750 b) 10 125	28 875	a) 24 375 b) 13 500	37 875
12.	550	50	a) 20 625 b) 8 437	29 062	a) 28 875 b) 10 312	39 187
13.	600	—	a) 22 500 b) 6 000	28 500	a) 31 500 b) 7 500	39 000

[1]) Berechnung: ist x das Vermögen des erstversterbenden zu beider Lebzeiten, y das des anderen Gatten, so wird beim ersten Todesfall versteuert: 3/4 x; beim zweiten Sterbefall: y + 1/4 x; setzt man beide steuerpflichtigen Anfälle gleich (günstigster Fall!), so ist 3/4 x = y + 1/4 x oder x = 2 y.

[2]) Die Frau immer als zuletzt versterbend angenommen.

Es bestätigt sich, daß dann, wenn bei beiden Erbfällen das gleiche Vermögen der Steuer unterliegt, wenn also bei gesetzlicher Erbfolge das Vermögen des erstversterbenden Gatten das doppelte des anderen beträgt, die steuerliche Gesamtbelastung die geringste ist (Fall 9). Je weiter sich der Vermögensstand von diesem günstigsten Verhältnis entfernt, umso höher werden die Steuern. Allerdings wird die Regelmäßigkeit der Steuersteigerung nach den extremen Vermögenslagen hin unter gewissen Umständen — wie in der Tabelle unter Nr. 5 und 13 — durch besonders günstige Ausnutzung der Steuerstufen des § 10 unterbrochen; das der Besteuerung unterliegende Vermögen fiel nämlich in beiden Fällen mit der Höchstgrenze des Steuertarifs zusammen oder kam ihr nahe. Ob aber eine solche Vermögenslagerung vorhanden sein wird, läßt sich vorher im Einzelfalle schwer vorausberechnen.

Das günstige Vermögensverhältnis der Ehegatten (2 : 1) wird nur ausnahmsweise vorliegen; es kann aber dann, wenn das Vermögen des wahrscheinlich länger lebenden Gatten kleiner ist als das des zuerst versterbenden, durch eine kurze letztwillige Verfügung geschaffen werden, in der dieser bestimmt: Mein Gatte erhält bei meinem Tode von meinem Nachlaß soviel, daß sein Vermögen zusammen mit diesem Erbteil gleich dem ist, was aus meinem Nachlaß unseren gemeinsamen Kindern anfällt.

Häufig wird es richtiger sein, die an den Gatten fallenden Werte genau zu bezeichnen, vor allem, um auch die steuerfreien Vermögensteile besser berücksichtigen zu können. Hat z. B. der Mann, der zuerst sterben wird, ein steuerbares Vermögen von 1 Million, die Frau ein solches von 200 000, so müßte er seiner Frau 400 000, seinen Kindern 600 000 aussetzen. Bei 3 Kindern würde dann jedes nach beiden Sterbefällen je 11 000 zu zahlen haben, die 3 insgesamt 66 000, während bei gesetzlicher Erbfolge jedes Kind insgesamt 22 500 (15 000 von 250 000 und 7 500 von 150 000), die 3 zusammen 67 500, zu zahlen hätten. Eine weitere Steuerersparnis kann noch dadurch erzielt werden, daß der Mutter etwas mehr, 430 000 zugewendet wird, die Kinder dafür aber je 190 000 steuerfrei erhalten, für jedes Kind werden dann statt 11 000 nur 10 450 Steuern zu zahlen sein . . . Noch deutlicher tritt die steuerersparende Wirkung der Abwandlung der gesetzlichen Erbfolge bei nur einem Kinde in Erscheinung. Dieses würde bei gesetzlicher Erbfolge für den ersten Anfall von 750 000 63 750, für den zweiten von 450 000 31 500, im ganzen 95 250 Steuern zu zahlen haben. Hätte es beide Male 600 000 geerbt, so würde die Gesamtsteuer 90 000 betragen haben; hätte es statt dessen vom Vater nur 560 000 steuerfrei erhalten, so hätte die Mutter dafür 42 000 Steuern zahlen müssen und hätte ihrem Kinde noch 598 000 hinterlassen, von dem es 44 850 Steuern hätte entrichten müssen; die Gesamtsteuer hätte dann 86 850 betragen.

Hat der Erblasser Enkel, so erhebt sich die Frage, ob es zweckmäßig ist, sie, an die das Erbteil des Sohnes später voraussichtlich doch fallen wird, unter ganzem oder teilweisem Ausschluß der gesetzlichen Erbfolge

des Sohnes [1]) sofort zu bedenken. Da das Ueberspringen einer Generation wegen des doppelten Steuersatzes der Klasse II gegenüber der Klasse I [2]) für eine bestimmte Summe [3]) keine unmittelbare Steuerersparnis mit sich bringt — nur bezüglich der Nutzungen [2]) —, wird hierbei nur durch die Zersplitterung des Nachlasses ein allerdings u. U. beträchtlicher Vorteil erreicht. Liegt der Erwerb der Enkel innerhalb der Summe von 5000, so bleibt er überhaupt steuerfrei; dieser Betrag sollte den vorhandenen Enkeln daher stets vermacht werden. Hat der Erblasser 90 000 steuerbares Vermögen seinem Sohne hinterlassen, so hat dieser davon 4050 zu steuern; bei seinem Tode haben die beiden Enkel des ersten Erblassers, sofern der Vater ihnen das vom Großvater ererbte Vermögen hinterläßt, von je 45 000 noch je 1 800, zusammen 3 600 Steuern zu entrichten. Verteilt der Großvater aber sein Vermögen zu gleichen Teilen unter seinen Sohn und seine beiden Enkel — sind die Kinder noch volljährig, so bekommt der Sohn bis zu diesem Zeitpunkt die nicht steuerpflichtige Nutznießung —, so hat der Sohn von den 30 000 3%, also 900 zu steuern und die Enkel je 6%, also je 1800; beim Tode des Sohnes hat jeder der beiden Enkel, falls jener kein weiteres Vermögen hinterläßt [4]) von 15 000 2,5%, also 375 Steuern zu zahlen. Die Gesamtsteuer von Sohn und Enkeln beträgt hier mithin 900 + 2 mal (1800 + 375) = 5 250, im ersten Fall aber 4050 + 2 mal 1800 = 7 650. Die Steuerersparnis ist also etwa ein Drittel. Eine weitere, kleine Minderung der Steuern würde sich noch ergeben, wenn der Erblasser den Enkeln ihr Erbteil steuerfrei zugewandt und dem Sohne die Steuerzahlung auferlegt hätte.

Erbt der Sohn von dem Erblasser 90 000, ohne daß die Enkel bedacht sind, so tut er u. U. gut daran, die erhaltenen 90 000 innerhalb von 5 — oder wenigstens 10 — Jahren ganz oder teilweise seinen beiden Kindern zu schenken; diese genießen dann die Steuervergünstigung des § 20 und haben von je 45 000 nur je 900, zusammen 1800 Steuern zu zahlen; der Uebergang des Vermögens auf die zweite Generation erfordert dann nur 5850 statt wie oben im ersten Fall 7650 an Steuern. Dem Erblasser ist zu empfehlen, an seinen Sohn den Wunsch zu richten, eine derartige steuerlich günstige Verfügung innerhalb der Frist vorzunehmen; er darf ihn aber nicht zu dieser Verfügung verpflichten [5]), da dann die Enkel vom Erblasser unmittelbar in Form

---

[1]) Das Prinzip: „Demselben Stamme nicht 2 Pflichtteile und nicht ein Pflichtteil neben einer Zuwendung" kommt aber in dem hier umgekehrten Falle des § 2309 BGB. nicht zur Anwendung (vgl. Kipp, § 134). Der übergangene Sohn kann also den Pflichtteil verlangen, trotzdem seine Kinder bedacht sind. Es wird daher zweckmäßig sein, die Erbeinsetzung der Enkel unter die auflösende Bedingung zu stellen, daß der Vater den Pflichtteil nicht verlangt. (Vgl. Kipp, S. 429).

[2]) Vgl. oben §§ 3 und 4.

[3]) Bis 2 Millionen M.

[4]) Hat der Sohn größeres eigenes Vermögen, so tut der Erblasser gut daran, den Sohn für seine 30 000 zum Vorerben und die Kinder zu Nacherben einzusetzen, da dann nach der hier vertretenen Ansicht (vgl. oben § 11) eine Zusammenrechnung des Erwerbes aus dem eigenen Vermögen des Vaters und aus der Vorerbmasse nicht stattfindet; vgl. unten § 16.

[5]) Vgl. § 13 a. E.

des Vermächtnisses bedacht sind und im Verhältnis zu ihm nach Klasse II steuern müssen, die um ein Viertel günstigere Berechnung gemäß § 20 für sich aber nicht in Anspruch nehmen können.

§ 15.

Das Bestreben der Ehegatten wird häufig dahingehen, den überlebenden von ihnen günstiger zu stellen, als es bei der gesetzlichen Erbfolge und bei den bisher behandelten Abwandlungen der Fall ist; dieser soll bis zu seinem Tode die Verfügungsmöglichkeit über das gesamte beiderseitige Vermögen haben. Vor allem in den Fällen, in denen die Eltern in ihre Kinder nicht das nötige Vertrauen setzen können, daß sie mit dem ihnen zugewandten Vermögen sorgsam umgehen und den überlebenden Elternteil im Falle der Not unterstützen werden — die Inflationszeit hat derartiger trauriger Beispiele ja manche geliefert —, werden sie den begreiflichen Wunsch haben, daß der überlebende zunächst unumschränkter Herr des gesamten Vermögens wird. Für diese Zwecke ist die Form des sogenannten Deutschen Testaments [1]) beliebt geworden: die Gatten berufen sich gegenseitig in einem gemeinschaftlichen Testament zu Erben und bestimmen, daß nach dem Tode des überlebenden der gesamte Nachlaß zu gleichen Teilen an die gemeinsamen Abkömmlinge fallen solle. Gemäß § 2269 BGB. sind hier die Kinder als Erben des überlebenden Ehegatten anzusehen, nicht etwa bezüglich des Vermögens des erstverstorbenen als dessen Nacherben. Schon zivilrechtlich kann diese Testamentsform zu Schwierigkeiten Anlaß geben, wenn einer der Abkömmlinge, die ja durch diese Verfügung gegenüber dem erstverstorbenen Elternteil enterbt sind, den Pflichtteil verlangt; er kann das, obgleich ihm ein Teil des Gesamtnachlasses in dem gemeinschaftlichen Testament beim Tode des letztversterbenden zugedacht ist; die Folge seines Tuns ist, daß er vor seinen rücksichtsvollen Geschwistern den Pflichtteil voraus hat. Um diesen Fall zu verhüten, ist den testierenden Eltern zu empfehlen, das Kind, das beim Tode des erstversterbenden den Pflichtteil verlangt, auch hinsichtlich des Nachlasses des überlebenden Elternteils auf den Pflichtteil zu setzen [2]). Aber auch steuerlich ist diese Testamentsform sehr ungünstig. Wird doch bei einer solchen Verfügung das Vermögen beider Ehegatten zusammen in einem Zuge auf die nächste Generation übertragen; als Folge davon sind die Steuersätze wegen der progressiven Ausgestaltung des Steuertarifs höher und die Steuerbefreiungen und -bevorzugungen gelangen nur einmal zum Zuge, nämlich nur im Verhältnis zum letztversterbenden Elternteil: haben die Gatten z. B. ein Vermögen von 24 000, das je zur Hälfte aus beweglichen körperlichen Gegenständen besteht, und drei Kinder, so würden diese beim Ableben des als Universalerbe eingesetzt gewesenen Elternteils je 16 000 erhalten, von denen je 5000 nach § 18, I, 4, c steuerfrei wären, sodaß die Erben je 11 000 mit 275, insgesamt 825, zu versteuern hätten. Bei gesetzlicher Erbfolge würde dies Vermögen gänzlich steuerfrei an die Kinder gelangt sein;

---

[1]) Vgl. Marcus, Testament 349.
[2]) Vgl v. Staudinger 1914, V, § 2269, N. 3.

der überlebende Gatte hätte beim ersten Erbfall $1/4$ von 24 000 = 6000 steuerfrei erhalten, die Kinder ebenfalls je 6000, davon 3000 in bar und 3000 in beweglichen Gegenständen, beide Summen steuerfrei nach § 18, I, 1 und 4 c; beim zweiten Erbfall würde jedes Kind von dem Nachlaß in Höhe von 30 000 je 5000 in bar und je 5000 in beweglichen Gegenständen nach denselben Bestimmungen steuerfrei erhalten haben.

Die Steuervergünstigung des § 9, III, nach der dann, wenn der überlebende Ehegatte an die gemeinschaftliche Verfügung gebunden ist, die mit dem erstverstorbenen Gatten näher verwandten Erben bezüglich des von ihm noch vorhandenen Vermögens als seine Erben anzusehen sind, dürfte im engsten Familienkreise nur noch gegenüber Adoptivkindern des erstverstorbenen Ehegatten und gegenüber den unehelichen Kindern des erstverstorbenen Ehemannes [1]) zur Anwendung gelangen, da sie mit dem anderen Gatten auch steuerlich nicht verwandt sind. Den Ausdruck „näher verwandt" in § 9, III wird man entgegen der Regel [2]), trotzdem keine besondere Bestimmung getroffen ist, im Sinne der Klassenzugehörigkeit des § 9, I, also der steuerlichen Verwandtschaft, auslegen müssen, da sich aus der Auslegung im Sinne des bürgerlichen Rechts merkwürdige, vom Gesetzgeber sicher nicht gewollte Folgerungen ergeben würden. Die privatrechtlich mit dem erstverstorbenen näher Verwandten, die dem letztverstorbenen Gatten gegenüber aber auch der Steuerklasse I angehören, würden sich dann nämlich besser stehen als die gemeinsamen Abkömmlinge. Das kann aber das Gesetz mit der Einrückung der Stiefkinder aus Klasse IV, 4 in Klasse I [3]) nicht bezweckt haben.

Hatten die Eltern z. B. ein steuerbares Vermögen von je 600 000 und drei gemeinschaftliche Abkömmlinge, die erstverstorbene Ehefrau außerdem ein Kind aus erster Ehe — oder ein uneheliches Kind —, und haben sie zu beider Lebzeiten in einem gemeinschaftlichen Testamente gemäß § 2269 BGB. für den überlebenden Gatten bindend bestimmt, daß alle vier Kinder nach dem Tode des letzten von ihnen zu gleichen Teilen Erben sein sollten, so würde jedes Kind zu diesem Zeitpunkte 300 000 zu versteuern haben. Die drei gemeinschaftlichen Kinder, die mit jedem der Gatten steuerlich wie privatrechtlich gleich nahe verwandt sind, müßten je 6%, also 18 000 Steuern zahlen. Dasselbe gilt m. E. auch für das Stiefkind des letztverstorbenen Mannes; würde man aber die bürgerlich-rechtliche Verwandtschaft in § 9, III zugrunde legen, so würde sich folgendes ergeben: Das Kind ist mit dem letztverstorbenen Stiefvater überhaupt nicht verwandt, sondern nur verschwägert, mit der erstverstorbenen Mutter also näher verwandt; da 150 000 des Erbteils von der Mutter stammen, würde es 150 000 im Verhältnis zu ihr, 150 000 im Verhältnis zum Stiefvater je in Klasse I mit 5 %, also zusammen mit 15 000 — statt 18 000 — zu versteuern haben.

Auch die begrenzten Steuerbevorzugungen des § 18, I würden ihm doppelt zugute kommen; es würde sich aber ungünstiger stehen, wenn der näher verwandte Gatte zuletzt stürbe!

---

[1]) Die unehelichen Kinder der Ehefrau sind Stiefkinder des Mannes.
[2]) Vgl. oben § 3.
[3]) Vgl. E 1922 und E 1923 § 9, I.

§ 16.

Eine privatrechtlich ebenfalls sehr günstige Stellung erhält der überlebende Ehegatte, wenn er als Vorerbe und die gemeinschaftlichen Kinder als Nacherben des erstversterbenden Gatten eingesetzt werden [1]). Die Nachteile, die die eben behandelte Universalsukzession in steuerlicher Hinsicht mit sich bringt, werden hier vermieden [2]). Zwar wird der Vorerbe steuerlich als Vollerbe angesehen, aber nach der hier vertretenen Ansicht [3]) wird das, was die Kinder bei seinem Tode aus der Nacherbmasse erhalten, nicht mit dem zusammengerechnet, was sie von ihm persönlich erhalten. Insofern ergibt sich sogar eine Vergünstigung gegenüber der gesetzlichen Erbfolge, als für die zu Nacherben eingesetzten Kinder die Steuerpflicht auch bezüglich des vom erstverstorbenen Ererbten erst beim Tode des letzten Elternteils eintritt, da sie dann ja auch erst die volle Verfügungsgewalt bekommen.

Hat der eine Gatte ein größeres Vermögen als der andere, so tut er gut, den anderen auf soviel zum Erben und auf soviel zum Vorerben einzusetzen, daß dessen mit der Nacherbschaft belastetes Vermögen gleich seinem freien Vermögen ist. In diesem Falle wirkt sich auch das Gesetz der Zersplitterung am besten aus. Hat z. B. der wahrscheinlich zuerst versterbende Ehegatte ein Vermögen von 400 000, der andere eins von 200 000, so ist es vorteilhaft, wenn jener diesen auf 100 000 zum Erben und auf 300 000 zum Vorerben einsetzt. Die drei gemeinschaftlichen Kinder haben dann beim Tode des letzteren je 2 mal 4 500, im ganzen 27 000 Steuern zu zahlen; die Steuersumme ist also nicht höher als bei dem günstigsten Fall der gesetzlichen Erbfolge [4]), obwohl sie erst später zahlbar ist, und der überlebende Gatte sich bei der Vorerbschaft viel günstiger steht.

Wenn man den hier abgelehnten Standpunkt einnimmt und die Fiktion des § 7, I, II so weit gehen läßt, daß die Vorerbschaft steuerlich als freies Vermögen des Vorerben angesehen und bei dessen Tode mit seinem übrigen Vermögen zusammengerechnet werden muß, so sind damit die erbenden Abkömmlinge ebenso gestellt wie bei der Universalsukzession. Die nachteiligen Folgen können sie aber durch den Antrag abwenden, daß ihrer Besteuerung als Nacherben das Verwandtschaftsverhältnis zum ursprünglichen Erblasser zugrunde gelegt werde.

Nicht ratsam ist es, den überlebenden Gatten nur auf eine bestimmte Zeit, z. B. auf die der voraussichtlichen Lebensdauer entsprechende Anzahl von Jahren zum Vorerben und die Kinder von da ab zu Nacherben ein-

[1]) Wie beim sog. „Berliner Testament".

[2]) Hier kann das pflichtteilsberechtigte Kind den Pflichtteil von dem Nachlaß des erstverstorbenen Gatten nur nach Maßgabe des § 2306 BGB. verlangen; wenn also der hinterlassene Nacherbteil größer ist als die Hälfte des gesetzlichen Erbteils, nur dann, wenn es seinen Erbteil ausschlägt; vgl. v. Staudinger V, § 2269, N. 3; Lindemann-Soergel § 2306, N. 3.

[3]) Vgl. oben § 11.

[4]) Vgl. oben § 14.

zusetzen; einmal ist es für den überlebenden Gatten sehr gefährlich, von diesem Zeitpunkt ab, über den er vielleicht noch lange hinaus leben kann, einen so großen Teil des Vermögens entbehren zu müssen; sodann werden steuerlich wegen der Steuerfreiheit des Gatten als Vorerben hierdurch keine Vorteile erzielt.

Wenn der Erblasser seinen Sohn zum Vorerben und seine Enkel zu Nacherben einsetzt, gilt für die Steuer etwa das gleiche, wie wenn der Sohn zunächst Vollerbe wird und seine Söhne ihn beerben. Nur kann, wenn der Erblasser sein Vermögen unter seinen Sohn und seine Enkel teilt, durch die Festsetzung der Vorerbschaft nach der hier vertretenen Auffassung erreicht werden, daß das eigene Vermögen des Sohnes bei seinem Tode für die Besteuerung der Enkel nicht zu der Vorerbmasse hinzugerechnet wird; der Steuersatz ist daher sehr niedrig, da das Gesetz der Zersplitterung weitgehend zur Wirksamkeit gelangt [1]. Hier wird es sich häufig empfehlen, den Eintritt der Nacherbfolge auf ein anderes Ereignis als auf den Tod des Vorerben abzustellen, besonders, wenn der Sohn eigenes Vermögen in genügendem Maße hat; der Vorerbe hat dann nicht die ganze Vorerbschaft endgültig zu versteuern, sondern nur die Nutzungen oder, wenn er als befreiter Vorerbe eingesetzt ist, auch noch das, was er über die Nutzungen hinaus von der Vorerbmasse verbraucht hat [2].

Eine ähnlich günstige Stellung ergibt sich in allen den Fällen, in denen zwei Generationen, der überlebende Gatte und die gemeinschaftlichen Kinder, der Sohn und die Enkel, bedacht werden, dann, wenn der entfernter Verwandte das Stammrecht, der näher Verwandte die N u t z u n g e n davon erhält. Wirtschaftlich hat der Inhaber des Nutzungsvermächtnisses eine ähnliche Stellung wie der Vorerbe; in den §§ 10 und 11 oben ist schon darauf hingewiesen, daß die Anordnung des Nutzungsvermächtnisses besonders klar erfolgen muß, damit nicht die Finanzbehörde darin die Bestimmung der Vorerbschaft erblickt, da die Wahl des Ausdrucks nicht unbedingt entscheidend ist [3]. Außer den in § 10 oben dargelegten Gründen ist das Vermächtnis des Nießbrauchs um deswillen besonders ratsam, weil der überlebende Gatte ein dingliches Recht an dem den Kindern zugewandten Vermögen durch die Bestellung des Nießbrauchs [4] erhält und daher auch [5] die Verwaltung des Vermögens in die Hand bekommt und so in unvorhergesehenen Fällen, wie sie die Inflationszeit häufig mit sich brachte, nicht auf eine bloße Forderung an die Inhaber des Stammvermögens angewiesen ist. Auch hier wird der Erblasser dann die günstigste Verfügung treffen, wenn durch sie das Erbteil seiner Kinder abzüglich des Wertes des Nutzungsrechts gleich dem Vermögen

---

[1] Steht das Finanzamt auf einem anderen Standpunkt, so hat es keinen Sinn, den Antrag aus § 7, II, 2 zu stellen, da dann die Zusammenrechnung zwar wegfällt, der Erwerb von den Enkeln aber in der 2. Steuerklasse zu versteuern ist.

[2] Vgl. oben § 11.

[3] Vgl. auch Ball, Steuerecht und Privatrecht 93 ff.

[4] Vgl. oben S. 27, Anm. 1.

[5] §§ 1036 ff. BGB.

seines Gatten zuzüglich dieses Rechts und ihm außerdem noch zugewandter Vermögensteile ist [1]). Um nun zu berechnen, welche Vermögensdisposition für den testierenden Gatten die steuerlich günstigste ist, setzen wir das Vermögen des erstversterbenden Gatten F = a, das des anderen M = b. Die gemeinschaftlichen Kinder erhalten beim Tode der F das steuerbare Vermögen y, der überlebende M den Nießbrauch von y und außerdem zum vollen Eigentum x. Dann sind x + y = a (Vermögen der F). Die Kinder haben beim Tode der F dann zu versteuern: y minus den Nießbrauch von y, also bei Annahme eines Alters des M von 56 Jahren $y - y \cdot \frac{4}{100} \cdot 8^1/_2$. Beim Tode des M versteuern die Kinder dessen ursprüngliches Vermögen zuzüglich dessen, was er von F zu freiem Eigentum erhalten hat, also b + x, oder da x = a — y ist, a — y + b; die steuerlich günstigste Vermögenslagerung ist dann vorhanden, wenn in beiden Fällen dieselbe Summe zu versteuern ist, wenn also

$$y - y \cdot \frac{4}{100} \cdot 8^1/_2 = a - y + b \text{ ist, also}$$

$$y = \frac{100 \cdot (a + b)}{200 - 4 \cdot 8^1/_2}$$ oder, wenn man den Multiplikator, der sich für das Lebensalter des letztverstorbenen M aus § 145 RAO. ergibt, mit z bezeichnet,

$$y = \frac{100 \cdot (a + b)}{200 - 4 \cdot z}$$

Hat z. B. F ein steuerbares Vermögen von 400 000, M von 200 000 und ist dieser 56 Jahre alt, so hätte danach die F ihren Kindern 361 000 und dem M 39 000 und den Nießbrauch an den 361 000 zuzuwenden. Der überlebende M ist dann sehr gut gestellt, und die Steuerlast der Kinder ist so gering wie möglich. Sie haben nämlich beim ersten Todesfall $361\,000 - \frac{361\,000 \cdot 4 \cdot 8^1/_2}{100}$ = rund 238 000 mit, zu drei Kindern gerechnet, je 3 570 [2]) ($4^1/_2$ % von 79 330), zusammen 10 710 zu versteuern. Wäre nur ein Kind da, so hätte dieses 14 280 an Steuern zu entrichten. Beim zweiten Erbfall würde die Steuersumme von 200 000 + 39 000 bei drei Kindern je 3584, zusammen 10 752, bei einem Kinde 14 340 ausmachen. Der Gesamtsteuer im günstigsten Fall der gesetzlichen Erbfolge [3]) von 27 000 bzw. 36 000 steht hier eine solche von 21 462 bzw. 28 620 gegenüber. Also eine ganz bedeutende Ersparnis!

Ist M schon älter, z. B. 66 Jahre, so ist der Unterschied gegenüber dem günstigsten Fall der gesetzlichen Erfolge [3]) nicht mehr so groß. Der Multiplikator z ist gleich 5, die Kinder würden beim ersten

---

[1]) Es handelt sich hier nur um das für die Kinder steuerbare Vermögen, nicht um Hausrat usw.

[2]) Genau 3569,85.

[3]) Siehe Tabelle S. 50.

Todesfall 333 000 erhalten; in beiden Fällen würden sie 267 000 zu versteuern haben. Die Gesamtsteuer der drei Kinder würde sich auf je 2 mal 4005, insgesamt auf 24 030 belaufen; ein Kind würde 32 040 zu zahlen haben.

Je jünger M beim Tode seiner Gattin ist, umso bedeutender ist die Steuerersparnis.

Ist er z. B. 50 Jahre alt, so würden (z = 12) die Kinder beim ersten Erbfall 394 700 erhalten und hätten nach Abzug des Nießbrauchs des M 205 100 beim ersten, 205 300 beim zweiten Todesfall zu versteuern; die Steuern betrügen für drei Kinder je 3076 und 3079 gleich 6 155, also insgesamt 18 465, für ein Kind 12 306 und 12 318, also 24 624.

Ein wenn auch bei dem nahen Verwandtschaftsverhältnis nicht allzu großer Betrag würde durch die Bestimmung erspart werden, daß der überlebende Ehegatte beim ersten Erbfall die Steuern für die Kinder zu tragen hätte [1].

Am letzten Fall zeigt es sich, daß es unter Umständen vorteilhaft ist, von der mit Hilfe der Formel gefundenen Summe mit Rücksicht auf die ihr naheliegenden Steuerstufen im Tarif des § 10 ein wenig abzuweichen.

Hätte die Erblasserin dem 50 jährigen M 20 000 zu freiem Eigentum und das Nießbrauchsrecht an den dem Kinde zugewandten 380 000 ververmacht, so hätte dieses seinen ersten Anfall im Werte von 197 600 mit 5,5 % (statt mit 6 %), also 10 868, sein zweites Erbteil von 220 000 mit 6 %, also 13 200 zu versteuern gehabt; die Gesamtsteuer würde dann 24 068 statt 24 624 betragen haben.

In allen diesen Fällen ist, das sei ausdrücklich betont, damit gerechnet, daß die Nutzungen, die der Nießbrauch abwirft, von dem überlebenden Ehegatten restlos verbraucht werden, jedenfalls aber nicht den Kindern hinterlassen werden. Sollen die ersparten Nutzungen doch an die Kinder fallen, so muß der sich wahrscheinlich ergebende Wert mit in Anschlag gebracht werden, was die Rechnung nicht allzusehr erschwert.

Ist das Vermögen des erstversterbenden nicht so hoch wie der aus der Summe der beiden nach der Formel zu errechnende Betrag, so ergeben sich zwei Möglichkeiten:

a) entweder wendet der eine dem anderen Gatten den mangelnden Betrag durch Schenkung unter Lebenden steuerfrei zu, indem er sich eventuell gleichzeitig den Nießbrauch daran vorbehält — der für die Gesamtsteuer günstigste Fall —, oder

b) er wendet sein ganzes Vermögen den Kindern zu mit einem Nießbrauchsvermächtnis für den überlebenden Gatten; auch diese Regelung ist steuerlich noch sehr günstig. Ist allerdings wahrscheinlich, daß der überlebende Gatte von den Nutzungen seines eigenen Vermögens leben und die Nutzungen aus dem Nießbrauch garnicht in Anspruch nehmen wird, so ist es zweckmäßiger, wenn der erstversterbende Gatte sein ganzes

---

[1] Vgl. oben § 12.

steuerbares Vermögen sofort seinen Kindern zu vollem Eigentum vererbt; der ohnehin schon höhere Nachlaß des letztversterbenden Ehegatten wird dann nicht noch um die ersparten Nutzungen größer.

Einige Beispiele mögen den Unterschied der beiden Verfügungen kennzeichnen.

Haben beide Ehegatten ein steuerbares Vermögen von je 300 000, so beträgt die Steuer für beide Erbfälle

bei einem Kind: Alter des M.	I. bei Ausgleichung (a)	II. im letzten Fall (b)	III. bei gesetzl. Erbfolge
1. 50 Jahre	24.624	26.580	37.875
2. 56 „	28.620	28.890	
3. 66 „	32.040	32.400	
bei drei Kindern:			
1. 50 Jahre	18.465	20.520	28.875
2. 56 „	21.450	22.410	
3. 66 „	24.030	24.300	

Hatte F ein Vermögen von 100 000, M von 500 000, so beträgt die Steuer

bei einem Kinde:			
1. 50 Jahre	24.624	37.340	42.750
2. 56 „	28.620	37.970	
3. 66 „	32.040	38.600	

Aus den Beispielen erhellt, wie vorteilhaft es einerseits ist, wenn der reichere seinem minder wohlhabenden, wahrscheinlich zuerst versterbenden Gatten zu seinen Lebzeiten die sich aus der Formel ergebende Ausgleichssumme schenkt, insbesondere, wenn der Vermögensunterschied ein hoher ist — Fall I gegenüber Fall II und III —, wie günstig aber anderseits das Nießbrauchsvermächtnis selbst bei einer weniger günstigen Vermögenslagerung der Vermögen beider Gatten gegenüber der gesetzlichen Erbfolge ist — Fall II gegenüber Fall III —.

Aber nicht nur dann, wenn die zunächst Bedachten steuerfrei sind und nur die Zweitbedachten ihren Erwerb zu versteuern haben, ist die Zuwendung des Stammrechts an die entferntere, des Nießbrauchs daran an die nähere Generation von Vorteil, sondern auch, wenn schon die Erstbedachten der Steuer unterliegen. Hier kann die Steuerersparnis wegen des Verhältnisses der Steuersätze in Klasse I und II nur in der Zersplitterung des Nachlasses liegen [1]). Aber die Zersplitterung in der Weise, daß der Enkel das Stammvermögen, der Sohn den Nießbrauch daran erhält, ist eine besonders günstige, umsomehr, als der Sohn durch die Bestellung des Nießbrauchs tatsächlich sehr weitgehende Verfügungsmacht erhält. Hat er allerdings kein Vermögen, so wird es u. U. ratsam sein, ihm wenigstens einen Teil zu freiem Eigentum zuzuwenden.

[1]) Vgl. oben §§ 3, 4, 14.

Hat z. B. der Erblasser, nachdem er Sohn und Enkel mit nicht der Besteuerung unterliegendem Vermögen in möglichst weitgehender Weise bedacht hat, noch ein steuerbares Vermögen von 90 000, so würde, wenn der Sohn den ganzen Nachlaß erhielte und diesen später auf seine beiden Kinder vererbte, die zweimalige Steuer 7650 betragen [1]); würde die Summe aber in der Weise geteilt, daß der Sohn und die beiden Enkel je 30 000 erhielten, so würden nur 5250 Steuern zu zahlen sein. Erhalten die beiden Enkel aber die ganze Summe und der Sohn den Nießbrauch daran, so würde der Sohn bei einem Alter von 35—45 Jahren (3600 . 14 . 4,5 %) 2200, jeder Enkel (19 800 zu 5 %) 990, alle zusammen 4180 zu zahlen haben. Je älter der Sohn ist, umso geringer ist der Wert seines Nießbrauchs, und umso weniger tritt der für ihn geltende niedere Steuersatz in die Erscheinung; je jünger er ist, umso günstiger ist die Verfügung.

Wäre er 50 Jahre alt, so betrüge die Gesamtsteuer 4536 (für den Sohn 3600 . 12 = 43 200 zu 4 % = 1728; für jeden Enkel 23 400 zu 6 % = 1404); wäre er 30 Jahre alt, 4212 (3600 . 16 = 57 600 zu 4,5 % = 2592 + 2 mal 16 200 zu 5 % = 810).

Wie in den Grenzfällen die Anordnung des Nießbrauchs auf Lebenszeit mit dem Vermächtnis des Nießbrauchs auf bestimmte Zeit [2]) mit Vorteil verbunden werden kann, wie überhaupt das Nutzungs- und Nießbrauchsvermächtnis auf bestimmte Zeit zu beurteilen ist, haben wir oben [3]) gesehen. Es kann hier darauf verwiesen werden, da nur der gänzlich bestimmte Einzelfall die Zweckmäßigkeit dartun kann. Ebenso ist auch schon dort bemerkt, daß der neben der schon von Gesetzes wegen eintretenden Nutznießung des Vaters bezw. des Ehemanns in der letztwilligen Verfügung angeordnete Nießbrauch als solcher besonders scharf zu kennzeichnen ist, damit die Bestimmung nicht nur als Bestätigung des gesetzlichen Rechtes aufgefaßt werden kann.

§ 17.

Wenn wir rückschauend und vergleichend die Bedeutung feststellen wollen, die die Erbschaftsteuer für die einzelnen Arten der behandelten letztwilligen Verfügungen von Ehegatten zugunsten des überlebenden von ihnen und ihrer Kinder hat, so zeigt sich, daß die Einsetzung des überlebenden Gatten zum Universalerben [4]) selbst bei kleineren Vermögen dadurch steuerlich außerordentlich nachteilig wirkt, daß die Steuerbevorzugungen nur gegenüber einem der Gatten, dem letztversterbenden, zur Auswirkung gelangen, und daß die Zersplitterung des Nachlasses auf diese Weise weitgehend verhindert wird. Wenn auch die übrigen Arten der

---

[1]) Die sich meist noch erhöhen wird, wenn beim zweiten Erbgang eigenes Vermögen des Sohnes auf die Kinder vererbt wird.

[2]) Stirbt der Nießbraucher in dieser Zeit, so muß der Nießbrauch seinen Erben neu bestellt werden.

[3]) Oben § 10.

[4]) Oben § 15.

letztwilligen Verfügungen dem überlebenden Gatten nicht die Fülle von Rechten an dem Nachlaß des verstorbenen Gatten gewähren wie die Verfügung gemäß § 2269 BGB., so werden ihm doch durch die Anordnung der Vorerbschaft oder durch das Vermächtnis des Nießbrauchs so weitgehende Rechte an die Hand gegeben, daß trotz dieser Nachteile nur das Vorliegen besonderer familienrechtlicher oder anderer Gründe, die das volle Eigentum an dem Nachlaß für den überlebenden Gatten erfordern, eine letztwillige Verfügung, die nach § 2269 BGB. zu beurteilen ist, rechtfertigen kann. Der Unterschied der Steuerlast bei den übrigen behandelten Testamentsarten ist infolge der vielen hier im Verhältnis zu beiden Elternteilen zum Zuge gelangenden Steuervergünstigungen bei kleinen Vermögen nicht so erheblich, als daß vom steuerlichen Gesichtspunkt aus praktisch die eine Testamentsart vor der anderen wesentliche Vorzüge hätte. Hier wird die Wahl ganz ohne Rücksicht auf das Erbschaftsteuergesetz erfolgen können. Anders aber bei größeren und großen Vermögen. Allerdings sollte auch nicht jeder kleinen Steuerersparnis zuliebe eine Verfügung vorgenommen werden, die aus familiären Rücksichten unerwünscht ist. Auf jeden Fall zwingt hier aber die Erbschaftsteuer den Erblasser, abzuwägen, ob die steuerlichen Vorteile, die die eine Art der letztwilligen Verfügung mit sich bringt, gegenüber den familienrechtlichen oder sonstigen Gründen, die sie nicht ganz erwünscht erscheinen lassen, mehr ins Gewicht fallen. Wir können hier nur die einzelnen Arten letztwilliger Verfügungen in ihrer abstrakten Zweckmäßigkeit einander gegenüberstellen, andere Erwägungen müssen dem konkreten Einzelfall überlassen bleiben. Und da ist festzustellen, daß die gesetzliche Erfolge nur bei gewisser Vermögenskonstellation unter den Ehegatten [1]) einigermaßen günstig ist, daß somit die Erbschaftsteuer in Beziehung auf letztwillige Verfügungen im engsten Familienkreise die Bedeutung gewinnt, daß ein gewissenhafter Hausvater, der seinen Abkömmlingen ein größeres Vermögen zu hinterlassen hat, es nicht auf die gesetzliche Erbfolge ankommen lassen, sondern stets ein Testament errichten wird, sei es auch nur, um durch die besprochene Abwandlung der gesetzlichen Erbfolge eine günstigere Vermögenslagerung herzustellen. Die Anordnung der Vorerbschaft bietet gegenüber dieser abgewandelten gesetzlichen Erbfolge zwar nicht so sehr in der Höhe der Steuersumme als in der Zeit der Steuerentrichtung Vorteile, stellt den überlebenden Ehegatten aber besonders günstig. Am vorteilhaftesten ist steuerlich die Anordnung eines Nutzungs- und Nießbrauchsvermächtnisses für den überlebenden Gatten an dem den Kindern zugewandten Stammvermögen. Wenn auch rechtlich der Nießbraucher nicht Eigentümer der Erbschaft wird, wie der Vorerbe, so steht er ihm wirtschaftlich doch sehr nahe. Immerhin können nichtsteuerliche Gründe vorliegen, die im konkreten Falle wegen der nicht ganz so vorzüglichen Stellung des Nießbrauchers zur Wahl der Vorerbschaft oder der abgewandelten gesetzlichen Erbfolge führen.

Die steuerlichen Vorteile werden noch mehr hinter Gesichtspunkte familienrechtlicher Art zurücktreten müssen in den Fällen, in denen der

---

[1]) Vgl. oben § 14.

Erblasser Sohn und Enkelkinder zu bedenken imstande ist. Steuerlich bietet auch hier die sofortige Uebertragung des Stammrechts an die Enkel und die Zuwendung des Nießbrauchs an den Sohn die größten Vorteile, wie überhaupt eine teilweise Bedenkung der Enkel durch die damit eintretende Zersplitterung der Erbschaft günstig ist. Aber praktisch werden gerade hier die Fälle nicht selten sein, in denen der Erblasser das künftige Verhältnis zwischen seinem Sohn und dessen Kindern, die häufig noch jung sein werden, noch nicht überblicken kann. Wenn auch das günstige Nießbrauchsvermächtnis dem Sohn mit der Bestellung des Nießbrauchs ein dingliches Recht an dem Nachlaß des Erblassers gibt, so ist doch gerade in diesen Fällen das volle Verfügungsrecht über die Substanz für den Sohn oft von hohem Wert und wird daher den Erblasser in manchen Fällen bestimmen, den Sohn zum Vollerben oder Vorerben einzusetzen. Die Vorerbschaft bietet im wesentlichen nur den allerdings nicht unbedeutenden Vorteil, daß die Nacherbmasse nicht mit in den Nachlaß des Sohnes bei seinem Tode fällt. Für die Zuwendung des Stammvermögens an die Enkel kommt wegen der regelmäßig noch längeren Lebensdauer des Sohnes sehr viel auf ein günstiges Vertrauensverhältnis zwischen Sohn und Enkeln an. Wenn der Erblasser hier nicht ganz sicher sieht, sollte die Steuerersparungsmöglichkeit ihn nicht dazu veranlassen, dem Sohn das Verfügungsrecht zu nehmen. In solchem Falle wird er aber den unverbindlichen Wunsch an den Sohn richten können, seinen Kindern innerhalb von 5 Jahren nach seinem Tode das ihm Zugewandte ganz oder teilweise zu schenken [1]), — was der Sohn ohne diese Mahnung des Erblassers auch von sich aus tun kann —, damit auf diese Weise den Abkömmlingen wenigstens die Vorteile des § 20 zugute kommen. Vermögensteile, für die die Enkel bis zu einer gewissen Grenze Steuerfreiheit genießen [2]), sollte der Erblasser ihnen, wenn nur irgend möglich, in jedem Falle zuwenden.

§ 18.

Wir haben in den vorigen §§ gesehen, wie die Erbschaftsteuer auf die Ehegatten einen Zwang ausübt, so zu testieren, daß ihre gemeinschaftlichen Kinder beim Tode des erst- und beim Ableben des letztversterbenden Ehegatten einen gleich hohen Nachlaß zu versteuern haben. Bemerkt wurde auch, daß es zu diesem Zweck erforderlich sein kann, daß unter einträchtigen Eheleuten der wohlhabendere, wahrscheinlich zuletzt versterbende seinem nicht mehr so rüstigen Lebensgefährten zu Lebzeiten einen Teil seines Vermögens steuerfrei schenkt, damit die günstige Vermögenslagerung [3]) erreicht wird. Derartige Wirkungen können auch durch Veränderung des Güterstandes erzielt werden.

---

[1]) Die Entscheidung wird damit in das pflichtgemäße Ermessen des Sohnes gestellt, der abwarten kann, wie sich seine Kinder am Ende des 5 jährigen Zeitraums entwickelt haben, und dann nach den Gründen, die für und wider eine Weitergabe sprechen, im Sinne des Erblassers entscheiden kann.

[2]) Vgl. Kap. 2.

[3]) Vgl. § 16 oben.

Wenn wir überhaupt die Bedeutung des Güterstandes für das hier behandelte Problem erkennen wollen, so sei vorweg festgestellt, daß der gesetzliche Güterstand der Verwaltung und Nutznießung [1]) erbschaftsteuerrechtlich der Gütertrennung [2]) völlig gleichsteht: die Vermögen beider Ehegatten sind jedes für sich zu behandeln, die Verwaltung des Mannes am eingebrachten Gute der Frau wird, wie schon früher bemerkt [3]), steuerlich nicht berücksichtigt. Ist somit bei diesen Güterständen die steuerlich günstige Vermögenslagerung, die die Inhaber größeren Besitzes erstreben werden, mehr oder minder dem Zufall oder der besonderen Verfügung der Ehegatten überlassen, so liegen die Verhältnisse anders bei dem Güterstande der allgemeinen Gütergemeinschaft [4]). Hier gehört das Gesamtgut zivilrechtlich den Ehegatten gemeinsam zur gesamten Hand, steuerrechtlich wird es so angesehen, als wenn jedem der Gatten die Hälfte gehörte [5]). Wird nun die allgemeine Gütergemeinschaft nach dem Tode des einen Gatten nicht mit den Abkömmlingen fortgesetzt, so gehört der Anteil — oder richtiger die Auseinandersetzungsquote — des verstorbenen Gatten an dem Gesamtgut zu seinem Nachlaß, und seine Beerbung erfolgt nach den allgemeinen Vorschriften [6]). Die Vermögenslagerung bietet dann nichts Besonderes gegenüber dem Fall der gesetzlichen Erbfolge [7]). Anders, wenn die Gütergemeinschaft, wie im Regelfall, mit den Abkömmlingen fortgesetzt wird. Dann bleibt zivilrechtlich das Gesamtgut als gemeinschaftliches Familienvermögen des überlebenden Ehegatten und der gemeinschaftlichen Abkömmlinge zusammen, der Anteil des Verstorbenen gehört nicht zu seinem Nachlaß, und eine Erbfolge in den Anteil tritt nicht ein. Da aber tatsächlich die Abkömmlinge schon jetzt an dem Gesamtgut mitberechtigt sind, so besteuert das Erbschaftsteuergesetz diese ihre tatsächliche Bereicherung in der Weise, wie wenn der Anteil des verstorbenen Gatten ausschließlich den Abkömmlingen angefallen wäre. Da nun die Auseinandersetzungsquote grundsätzlich [8]) die Hälfte des Gesamtgutes beträgt, während die andere Hälfte dem überlebenden Gatten zugerechnet wird, so tritt hier von selbst, ohne daß die Ehegatten eine besondere Verfügung mit den oft nicht einfachen Vermögensaufstellungen zu treffen haben, die günstige Vermögenslagerung ein, daß beim Tode des ersten Gatten der gleiche Teil des Gesamtgutes zu versteuern ist wie beim Tode des Ueberlebenden. Wird es steuerrechtlich so angesehen, als ob der überlebende Gatte nichts von dem Anteil des verstorbenen am Gesamtgut bekäme, so hat er doch zivilrechtlich zu seinen Lebzeiten die verhältnismäßig starke Stellung gegenüber dem Gesamtgut, wie sie der Ehemann während des Bestehens der Ehe hat. Während

---

[1]) §§ 1373—1425 BGB.

[2]) §§ 1426—1431 BGB.

[3]) Vgl. oben § 10.

[4]) §§ 1437—1518 BGB.

[5]) § 80, II RAO.

[6]) § 1482 BGB.

[7]) Vgl. oben § 14.

[8]) Vgl. §§ 1474, 1476, I BGB.

bei den anderen Güterständen die günstige Vermögenslagerung in der Regel erst durch bewußte Verfügung geschaffen wird, tritt sie hier von selbst ein, sofern nur die Ehegatten neben dem Gesamtgut kein steuerbares Sonder- oder Vorbehaltsgut haben. Sind solche Sondervermögensmassen auf einer oder auf beiden Seiten in verschiedener Höhe vorhanden, so kann sich die Vermögenslagerung in ungünstiger Weise verschieben, da der Erwerb hieraus den Abkömmlingen zu dem Anteil am Gesamtgut hinzugerechnet wird. Ist das steuerbare Sondervermögen beider Ehegatten etwa gleich groß, so empfiehlt es sich, testamentarisch den überlebenden Gatten von der Erbfolge in dieses Vermögen auszuschließen. Dieser ist durch die Rechtsstellung, die er bei fortgesetzter Gütergemeinschaft gegenüber dem Gesamtgut hat, so stark gestellt, daß er auf die Erbeinsetzung in das Sondervermögen seines verstorbenen Gatten in der Regel gut verzichten kann. Der überlebende Gatte sollte, wenn kein Testament vorhanden ist und er nach gesetzlicher Erbfolge ein Viertel des Sondervermögens seines verstorbenen Gatten erbt, diesen Erbfall noch durch Ausschlagung seinen Abkömmlingen zuwenden. Sind die steuerbaren Sondervermögen auf beiden Seiten nicht gleich groß, so können sie die Ehegatten endweder durch Schenkung zu Lebzeiten oder durch Abwandlung der gesetzlichen Erbfolge [1]) gleich groß machen; sie können aber auch ihre Auseinandersetzungsquote am Gesamtgut durch Ehevertrag entsprechend festsetzen [2]). Hier hat die allgemeine Gütergemeinschaft noch den Vorzug, daß das, was zum Vorbehalts- oder Sondergut gehört, sich in der Regel zahlenmäßig leicht übersehen und berechnen lassen wird.

Allerdings sind bei den steuerlichen Vorzügen, die der Güterstand der allgemeinen Gütergemeinschaft genießt, die bürgerlich- und familienrechtlichen Wirkungen nicht außer Acht zu lassen; bei der Gütergemeinschaft sind die Rechte zwischen Mann und Frau sehr ungleich verteilt, der Ehemann hat nicht nur das Recht der Verwaltung des Gesamtguts, sondern auch das der Verfügung, das nur wenig eingeschränkt ist, so daß Dernburg [3]) sagt: „In der allgemeinen Gütergemeinschaft walten durchaus mittelalterliche Anschauungen“ Ob im Einzelfall die steuerlich für die Gütergemeinschaft sprechenden Gründe durchschlagend sind, wird in hohem Grade von der persönlichen Stellung der Ehegatten zueinander abhängen.

Beträgt das steuerbare Gesamtgut z. B. 300 000, und hat der Mann ein Vorbehaltsgut von 100 000, die Frau ein solches von 200 000, so sind, um die günstigste steuerliche Vermögenslagerung zu schaffen, folgende Wege möglich, nachdem die Gatten das gesetzliche Erbrecht des überlebenden am Vorbehaltsgut des erstversterbenden ausgeschlossen haben:

1. die Frau überträgt dem Manne 50 000 in sein Vorbehaltsgut, nnd zwar entweder durch Schenkung unter Lebenden oder, wenn die Frau zuerst sterben wird, auch durch Testament;

---

[1]) Vgl. oben § 14.

[2]) §§ 1474, 1432 BGB.; beachte die Form: 1434 BGB.

[3]) Deutsches Familienrecht, 1. Aufl. 1902, S. 184.

2. die Frau überträgt 100 000 in das Gesamtgut der allgemeinen Gütergemeinschaft;

3. die Ehegatten bestimmen durch Ehevertrag, daß die Auseinandersetzungsquote des Mannes zwei Drittel und die der Frau ein Drittel des Gesamtgutes betragen solle.

Im Falle 1 und 2 würde dann der an die Kinder fallende Nachlaß des Mannes und der Frau gleich hoch sein; daneben erhalten sie bei jedem Anfall die Hälfte des Gesamtguts als ihren Anteil. Im Fall 3 haben die Kinder dann beim Tode des Mannes 100 000 Nachlaß und 200 000 Anteil am Gesamtgut und beim Tode der Frau 200 000 Nachlaß und 100 000 Anteil am Gesamtgut, also jedesmal 300 000 zu versteuern. Die quotenmäßige Bestimmung des Anteils am Gesamtgut (Fall 3) verdient vor der Uebertragung von Sondervermögen auf den anderen Gatten oder in das Gesamtgut den Vorzug, daß durch diese Verfügung die tatsächliche vermögensrechtliche Stellung des bis dahin wohlhabenderen Gatten nicht beeinträchtigt wird, solange die allgemeine Gütergemeinschaft besteht.

Die allgemeine Gütergemeinschaft steht bei der Beerbung der Ehegatten dem günstigsten Fall der gesetzlichen Erbfolge [1]) gleich und ist somit in Anbetracht dessen, daß die hier anzustellenden Berechnungen verhältnismäßig einfach sind und die Vermögenslage für einen in der Zukunft liegenden Zeitpunkt nicht so sehr zu berücksichtigen haben, sondern bezüglich des Gesamtgutes ganz von der gegenwärtigen Vermögenslage ausgehen können, nächst dem Nutzungsvermächtnis [2]) die günstigste Form, durch die Ehegatten die Steuerlast ihrer Abkömmlinge mindern können. Daß ihre Einführung insbesondere für die Ehefrau gewisse zivilrechtliche Nachteile mit sich bringt, wurde oben schon bemerkt. Wollen die Ehegatten die allgemeine Gütergemeinschaft einführen, ihre Nachteile aber auf ein Minimum beschränken, so wird es, wenn die Frau reicher ist als der Mann, zweckmäßig sein, bei Vereinbarung der Gütergemeinschaft den Unterschied des beiderseitigen steuerbaren Vermögens zum Gesamtgut und den — dann bei jedem gleichen — anderen Teil zum Vorbehaltsgut zu erklären; ferner mögen sie bestimmen, falls die allgemeine Gütergemeinschaft zu beider Lebzeiten aufgelöst werden sollte, solle der bis dahin reichere Gatte, hier also die Frau die in § 1478 BGB. bestimmten Rechte haben, nämlich das Recht auf Rückerhalt des Wertes desjenigen, was er in das Gesamtgut eingebracht hat [3]). Dann hat die Ehefrau bei vorzeitiger Auflösung der Gütergemeinschaft ihre frühere Stellung nicht verloren; nach dem Tode des Mannes hat sie ohnehin dessen starke Position.

Hat z. B. der Mann ein Vermögen von 150 000, die Frau ein solches von 450 000, und wollen sie in der genannten Weise die allgemeine Gütergemeinschaft einführen, so müßten sie 300 000 der Frau zum Gesamtgut bestimmen und behielten je 150 000 als Vorbehaltsgut. Wird

---

[1]) Oben § 14.

[2]) Oben § 15, 2. Teil.

[3]) Also ein Wahlrecht, wie es das märkische Güterrecht auch für den überlebenden Gatten herausgebildet hat.

dann aus irgend einem Grunde die Gütergemeinschaft zu beider Lebzeiten aufgelöst, so kann die Frau bei der Auseinandersetzung aus dem Gesamtgut, das beispielsweise inzwischen auf 350 000 angewachsen ist, 300 000 herausverlangen, während der Rest von 50 000 gleichmäßig geteilt wird. Stirbt der Mann, und setzt die Frau die Gütergemeinschaft mit den Abkömmlingen fort, so treten diese steuerlich gemäß § 5 in die Hälfte des Gesamtguts, den Anteil des Mannes, als Erben ein.

Was für die allgemeine Gütergemeinschaft des BGB. gilt, gilt auch für die landesrechtlich noch bestehenden Gütergemeinschaften, insbesondere für die provinzielle westfälische [1]). Dieselben Grundsätze gelten aber auch für die Fahrnisgemeinschaft des BGB., falls die Fortsetzung der Fahrnisgemeinschaft vereinbart wird [2]). Nur werden hier in der Regel erheblichere Sondervermögensmassen vorhanden sein, die meist umfangreichere Berechnungen als bei der allgemeinen Gütergemeinschaft erforderlich machen, wenn sie auch den Grundsätzen nach die gleichen sind. Für das Gesamtgut ergibt sich auch hier der günstige Umstand, daß bei fortgesetzter Fahrnisgemeinschaft die Steuer bei beiden Erbfällen die gleiche ist.

Für die Errungenschaftsgemeinschaft gilt steuerlich nichts Besonderes, da ein Gesamtgut nach dem Tode eines Gatten nicht bestehen kann [3]). Hier sind also die Verfügungen der Gatten nach §§ 14 — 17 oben zu treffen.

Wie wir schon in § 11 oben sahen, existieren die auf Gesetz beruhenden Rechte des Ehemanns am eingebrachten Gut seiner Ehefrau und des Vaters am Kindesvermögen für die Erbschaftsteuer nicht [4]); die Ehefrau bzw. das Kind hat ihren Anfall ohne Berücksichtigung der darauf von Gesetzeswegen lastenden Nutznießung zu versteuern. Anderseits braucht aber auch der Ehemann bzw. Vater das Nutznießungsrecht, das er bei Erwerben seiner Frau bzw. Kinder erhält, nicht zu versteuern, und schließlich bleibt die gesetzliche Nutznießung auch dann unberücksichtigt, wenn der Ehemann seine Ehefrau oder der Vater sein minderjähriges Kind beerbt. Dieser Grundsatz gilt auch für den Rechtsverkehr unter Lebenden. Verzichtet der Ehemann auf das ihm beim Fehlen einer entgegengesetzten Bestimmung zustehende Recht der Nutznießung am eingebrachten Gut der der Frau durch Ehevertrag, so tritt Gütertrennung ein [5]); ist die Frau damit auch objektiv bereichert, so gilt doch diese Zuwendung erbschaftsteuerrechtlich nicht als solche und ist daher, selbst wenn keine Abkömmlinge vorhanden sind, steuerfrei. Auch der Verzicht des Vaters auf die Nutznießung am Kindesvermögen, der gemäß § 1662 BGB. in einer öffentlich beglaubigten Erklärung gegenüber dem Vormundschaftsgericht vorgenommen werden muß, ist für das Kind steuerfrei [6]). Der Verzicht kann unter

---

[1]) § 5; Art. 200 EG. BGB.; Pr. Gesetz vom 16. April 1860.

[2]) §§ 1549—1557; vgl. insbesondere § 1557 BGB.

[3]) Vgl. §§ 1519—1548 BGB.

[4]) Vgl. auch Breit 170.

[5]) § 1436 BGB.

[6]) Vgl. Breit 388; Wünschmann in JW. 1920, 125; Zi-Lu. § 3, N. 22.

Umständen, wenn dem Kind ein größeres Vermögen zugewandt wird, steuerlich sehr vorteilhaft sein; wachsen dann doch die Nutzungen dem Kindesvermögen steuerfrei an.

Auch das Nutzungsrecht, das der Ehemann durch die Eheschließung am eingebrachten Gut seiner Frau erhält, wird für ihn nicht als Bereicherung im Sinne des Erbschaftsteuergesetzes angesehen, weil eben die Heirat „etwas für sich zu Betrachtendes" ist, selbst wenn sie eigens zu dem Zweck abgeschlossen wäre, die Erbschaftsteuerpflicht zu umgehen, wie es bei den sogenannten „Totenbettehen, Versorgungsehen, Ehen auf Abbruch" der Fall ist [1]); ist es doch durchaus nichts Seltenes, daß ein alter reicher Junggeselle oder Witwer, der seiner langjährigen Wirtschafterin den größten Teil seines Vermögens hinterlassen will, sie im wesentlichen nur aus steuerlichen Gesichtspunkten heiratet, damit sie die Erbschaft von ihm statt in Klasse V in Klasse I versteuere. Eine Nichtberücksichtigung solcher Eheschließungen dürfte auch wohl deshalb nicht in Frage kommen, weil die Heirat nicht unter die in § 5 RAO. erwähnten wirtschaftlichen Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse fällt [2]). Die Finanzbehörde soll eben in derart intime Verhältnisse, wie sie die Heirat darstellt, nicht ihr scharfes Auge richten.

Wie durch die Eheschließung können auch durch die Annahme an Kindesstatt [3]) für die Beteiligten große Vorteile hinsichtlich der Erbschaftsteuer erzielt werden, da das Adoptivkind, das bisher mit dem Adoptivvater nicht verwandt war, ihm gegenüber aus der fünften in die erste Steuerklasse gerückt ist. Die Bedenken, die man früher [4]) hatte, „daß die Annahme an Kindesstatt zu einer Umgehung der Erbschaftsteuer benutzt werden könnne", und die dazu führten, daß das Adoptivkind seinen Adoptiveltern gegenüber in der vierten Klasse erbte, sind auch heute vielleicht nicht ganz von der Hand zu weisen. Entstehen durch den Annahmevertrag doch nicht nur für das Adoptivkind selbst, das in die erste Steuerklasse kommt [5]), große Vorteile, sondern auch für die Adoptiveltern, die jetzt im Sinne des Steuergesetzes nicht mehr ohne Abkömmlinge sind; Schenkungen und Erbschaften zwischen ihnen sind daher von jetzt ab steuerfrei. Ein Mißbrauch der Rechtsform der Adoption im Sinne des § 5 RAO. wird, wie bei dem familienrechtlichen Vertrage der Eheschließung, kaum jemals vorliegen. Denn ist, wie wir sahen, selbst in dem Falle, daß der reiche uralte X die arme ganz junge Y heiratet, damit sie als Witwe möglichst wenig Steuern zu zahlen habe, kein Mißbrauch im Sinne der Vorschriften der RAO. gegeben, so muß ein solcher erst recht dann ausgeschlossen sein, wenn X die Y an Kindesstatt annimmt, damit sie ihm gegenüber in ein steuerrechtlich günstiges Verhältnis komme. Die Ehegatten, die ein Kind

---

1) Vgl. Bericht des 11. Aussch. über den Entwurf einer RAO., S. 4; Marcus DSt. 1921, 11 und 1923, 232.

2) Vgl. Marcus DSt. 1921, 88.

3) §§ 1741—1772 BGB.

4) E 1906, E 1919.

5) Selbst wenn im Annahmevertrag der Ausschluß des Erbrechts gemäß § 1767 BGB. bestimmt ist.

adoptieren wollen, müssen sich aber darüber klar sein, daß das Kind mit dem Annahmevertrage das Recht auf Unterhalt, Aussteuer und ein Erbrecht erhält, soweit das Erbrecht nicht besonders im Vertrage ausgeschlossen ist [1]). Wenn Eheleute ein Kind adoptieren, dürfte es zweckmäßig sein, die Annahme auf beide Ehegatten zu erstrecken, da dann im Verhältnis zu beiden die Steuervergünstigungen eintreten.

§ 19.

Die wichtigsten Verfügungen zu Lebzeiten sind die freigebigen Zuwendungen, insbesondere die Schenkungen. Der Schenkungsbegriff ist im Erbschaftsteuergesetz bedeutend erweitert: außer der bürgerlich-rechtlichen Schenkung [2]) unterfallen der Erbschaftsteuer nach § 3, I, 2 alle freigebigen, d. h. unentgeltlich und ohne rechtlichen Zwang erfolgenden Zuwendungen, durch die der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird [3]). Schon der Begriff der bürgerlich-rechtlichen Schenkung ist insofern weiter zu fassen, als auch für ihn die allgemeine Regel des Abs. 3 gilt, nach der Gegenleistungen, die nicht in Geld veranschlagt werden können, bei der Feststellung, ob eine Bereicherung vorliegt, nicht berücksichtigt werden. So würde z. B. das Versprechen des künftigen Schwiegersohnes, die Tochter zu heiraten, die Annahme an Kindesstatt, die Rückgabe von Familienurkunden und dgl. nicht als Gegenleistung für eine Zuwendung an die betreffende Person zu bewerten sein. Die freigebige Zuwendung muß, um der Steuer zu unterfallen, den Bedachten bereichern, d. h. sein Vermögen vermehren; nur diese Vermögensvermehrung ist für die Steuerberechnung maßgebend, nicht etwa die vom Schenker ausgesetzte Summe. Auflagen, auf die ein Dritter ein klagbares Recht erhält, die unmittelbar mit der Schenkung verbundenen Kosten, z. B. für die Auflassung eines geschenkten Grundstücks [4]), können daher abgezogen werden. Die Zuwendung braucht aber nicht, wie nach bürgerlichem Recht, unmittelbar aus dem Vermögen des Zuwendenden gemacht zu sein, nur auf seine Kosten, sie muß eine mittelbare oder unmittelbare Belastung seines Vermögens bedeuten; auf der einen Seite muß ein Verlust, auf der anderen Seite ein Gewinn durch die Verfügung entstanden sein. Ueber die Unentgeltlichkeit der Zuwendung brauchen sich die Parteien nicht, wie nach § 516 BGB., einig zu sein; nur ist dem Begriff der Freigebigkeit zu entnehmen, daß der Geber sich zum mindesten der Unentgeltlichkeit und Freigebigkeit bewußt sein muß; bei Abwägung des Wertes von Leistung und Gegenleistung ist daher die Wertschätzung des Leistenden maßgebend [5]). Die Absicht [6]) der Frei-

---

[1]) Vgl. § 1767 BGB.

[2]) § 516 BGB.; § 3, I, 1.

[3]) Vgl. RFH. 6, S. 183.

[4]) Vgl. insbesondere § 23, IV, 3; Leistungen, die dem Zwecke der Erhaltung des zugewendeten Gegenstandes dienen, mindern die Bereicherung nicht; vgl. Marcus S. 232.

[5]) Vgl. RFH. StuW. 1923, 406; Zi-Lu. § 3. N. 24; Finger § 3, N. 25.

[6]) Nach Zi-Lu. § 3 N. 8 richtiger „Vorsatz".

gebigkeit hat, wenn der äußere Tatbestand eines gegenseitig verpflichtenden Vertrages vorliegt, im Bestreitensfalle die Steuerbehörde zu beweisen [1]). Besondere Bedeutung erlangt diese Erweiterung des Schenkungsbegriffs außer in Notfällen, in denen die Schenkung in die Form eines lästigen Vertrages eingekleidet ist, für die sogenannten gemischten Schenkungen, z. B. Gutsüberlassungen unter Angehörigen zu einem hinter dem wirklichen erheblich zurückbleibenden Preise [2]). Ist das Mißverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung so auffallend, daß an der Absicht der Parteien, den einen zu bereichern, nicht zu zweifeln ist, so wird schon nach bürgerlichem Recht eine gemischte Schenkung angenommen; nach dem BGB. müssen es aber beide Parteien auf die wenigstens teilweise Unentgeltlichkeit der Leistung abgesehen haben [3]), für die steuerrechtliche Schenkung braucht nur die Bereicherungsabsicht des Leistenden nachgewiesen zu werden. Ein Mißverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung rechtfertigt allerdings nicht ohne weiteres die Annahme der Bereicherungsabsicht und damit einer gemischten Schenkung [4]).

Daß grundsätzlich nicht das bloße Schenkungsversprechen, sondern erst die Vollziehung der Schenkung die Steuerpflicht entstehen läßt, haben wir oben in § 9 gesehen. Trotzdem ist jenes nicht bedeutungslos. Denn die Frage, ob die Vollziehungshandlung eine Schenkung ist, entscheidet sich nach dem Charakter des zugrunde liegenden Versprechens [5]).

Die hohe Bedeutung, die die Schenkungen unter Ehegatten gewinnen können, insofern als durch sie die Vermögenskonstellation beim Tode der Gatten steuerlich günstig geregelt wird, haben wir in den vorigen Kapiteln erkannt. Ein Vorzug, den eine Schenkung steuerlich vor der Verfügung von Todeswegen voraus hat, liegt zunächst schon darin, daß die Schenkung zumeist in der Gegenwart vollzogen wird, die testamentarische Verfügung aber immer in einer mehr oder minder fernen Zeit, für die die gesamten Verhältnisse der Beteiligten nicht so genau berücksichtigt werden können, wie wenn die Verfügung sofort vollzogen wird. Welche Bedeutung aber die genaue Kenntnis der eigenen Verhältnisse und der des Bedachten für die Zeit des Entstehens der Steuerschuld, also der Ausführung der Schenkung, hat, haben die bisherigen Ausführungen zur Genüge gezeigt. Insbesondere können Ehegatten nie vorhersehen, ob bei ihrem Tod noch gemeinschaftliche Abkömmlinge vorhanden sind, ob daher der Erwerb des einen von dem erstverstorbenen steuerfrei sein wird. Abgesehen davon sind es drei Punkte, die die Verfügungen unter Lebenden günstiger als die von Todeswegen erscheinen lassen. Einmal wachsen die Nutzungen eines schon zu Lebzeiten den Abkömmlingen zugewandten Vermögens —

---

[1]) RFH. JW. 1925, 2165.

[2]) Vgl. RFH. 16, S. 22. und 25.

[3]) Vgl. RG. 101, 99.

[4]) Vgl. RFH. 7, S. 192.

[5]) Vgl. Philipsborn in JW. 1923, 625. Zivilrechtlich sehen die einen die Vollzugshandlung als eine Leistung solvendi causa an (v. Tuhr, Allgem. Teil II, 2, § 72, N. 82), nach anderen (vgl. Oertmann, Entgeltliche Geschäfte 83 ff.) ist die Erfüllung weder entgeltlich noch unentgeltlich, sondern ein Hilfsgeschäft, das sich nach dem Charakter des Hauptgeschäfts bestimmt.

bei minderjährigen nur bei Ausschluß des gesetzlichen Nutznießungsrechts für den Vater — dem Kindesgut bis zum Tode der Eltern steuerfrei an; bei Zuwendung durch Testament würde sich das Stammkapital um diese Summe erhöhen und dadurch eine höhere Steuer bedingen. Schenkt z. B. ein 50jähriger Großvater seinem Enkel bei der Geburt ein Vermögen von 20 000 [1]), so kann dies bei seinem 20 Jahre später erfolgenden Tode bereits auf 40 000 angewachsen sein. Aus der damals entrichteten Steuer würde bei gleicher Verzinsung 2000 geworden sein; jetzt betrüge die Steuer aber 2800. Eine weitere Steuervergünstigung für Schenkungen im engsten Familienkreise bringt § 20 [2]). Für den Enkel kann danach der Steuersatz um 1/4 ermäßigt werden, wenn sein Großvater, anstatt ihn im Testament oder durch eine Schenkung direkt zu bedenken, seinem Sohn z. B. 90 000 zuwendet, der davon 4050 Steuern zahlt und dasselbe Vermögen innerhalb von 5 Jahren an seinen eigenen Sohn weitergibt, der dafür gemäß § 20 nur 2025 zu zahlen hat; bei direkter Zuwendung an den Enkel würde die Gesamtsteuer 8100 statt wie hier 6075 betragen.

Die wichtigste Vorschrift, die Verfügungen zu Lebzeiten vor denen von Todeswegen begünstigt, ist die des § 13. Danach werden Erwerbe, sei es von Todeswegen oder unter Lebenden, nur dann zusammengerechnet, wenn sie innerhalb von 10 Jahren erfolgen. Daß diese Bestimmung gerade im engeren Familienkreise die größte Bedeutung hat, liegt auf der Hand. Unterliegen doch dadurch Erwerbe, zwischen denen dieser Zeitraum liegt, nicht nur einem geringeren Steuersatz als bei einmaliger Zuwendung — oder mehrmaliger innerhalb von 10 Jahren —, sondern es kommen auch die gerade in diesem Kreise [3]) weitgehenden Freigrenzen doppelt zum Zuge. Legen Ehegatten ihrem Kinde bei der Geburt 10 000 aus dem gemeinschaftlichen Vermögen oder je 5000 in die Wiege [4]), und schenken sie ihm alle 10 Jahre die gleiche Summe, so wird beim Tode der Eltern schon ein erhebliches Vermögen steuerfrei auf die Kinder übergegangen sein.

Das sind die Vorteile, die Schenkungen gegenüber letztwilligen Verfügungen haben. Bei Ausgestaltung und Form der Schenkungen sind dieselben Gesichtspunkte zu berücksichtigen, wie bei letztwilligen Verfügungen [5]). Insbesondere sei hier darauf hingewiesen, wie vorteilhaft es auch bei Schenkungen ist, die nächste und nächstfolgende Generation zu bedenken, dieser das Stammvermögen und jener die Nutzungen zuzuwenden. Auch steuerfreie Zuwendungen [6]) sind bei größeren Schenkungen an Abkömmlinge u. A. von Vorteil, wenn z. B. die nicht steuerpflichtige Ehefrau gleichzeitig einen die Steuer um etwas übersteigenden Betrag

---

[1]) Eine solche Zuwendung gilt auch unter reichen Leuten nicht als „übliches Gelegenheitsgeschenk“. RFH. 18, S. 110.

[2]) Vgl. oben § 14 a. E.

[3]) Vgl. das 2. Kapitel.

[4]) Gemäß § 1630, II, 1795, II, 181, 1915 BGB. muß in solchen Fällen für das Kind ein Pfleger bestellt werden; vgl v. Staudinger IV, 2, § 1630, R. VII, 5a.

[5]) § 1, II.

[6]) § 12.

mit der Auflage der Steuerzahlung erhält; die Vergünstigung des § 12 tritt dann aber nicht ein, wenn der Schenker die Steuer selbst übernimmt. Sich selbst die Nutznießung an dem dem Abkömmling zu schenkenden Vermögen vorzubehalten, kann zweckmäßig sein, wenn die Nutzung bis zum Tode des Gebers dauern soll, und dieser ein nicht mehr langes Leben zu erhoffen hat. Schenke ich als 50 jähriger meinem Sohn 100 000 mit Nutzungsvorbehalt für mich, so hat dieser nur 52 000 zu versteuern und hat keine Nachsteuer zu zahlen, auch wenn ich nach einem Jahre sterbe und die Nutzung wegfällt [1]). Ein Nutzungsvorbehalt auf bestimmte Zeit wird bei einer Schenkung meist keinen Vorteil bieten; der Vorerbschaft bei der letztwilligen Verfügung würde hier etwa die bedingte Schenkung entsprechen. Häufig wird es sich empfehlen, bei Eintritt bestimmter Ereignisse, z. B. beim Tod des Bedachten für den Geber ein Rückforderungsrecht zu vereinbaren; für den Rückfall wird dann nicht nur, wie im Falle des 18, I, 12 keine Steuer erhoben, es wird sogar nach § 42 die damals gezahlte Steuer zurückerstattet. Das Rückforderungsrecht muß aber spätestens bei Ausführung der Schenkung vereinbart sein, ein später begründetes bewirkt die Erstattungsfähigkeit nicht [2]). Meist wird allerdings in der Vereinbarung eines Widerrufsrechts eine auflösend bedingte Schenkung gesehen werden; dann greift § 148 RAO. Platz; auf Antrag des Steuerpflichtigen wird beim Eintritt der Bedingung die Bereicherung nach dem tatsächlichen Werte berechnet und der eventuell überschießende Teil der gezahlten Steuer zurückvergütet.

Wir sehen somit, daß die Schenkungen auch unter nahen Verwandten gegenüber den letztwilligen Verfügungen manche Vorteile bieten. Von einer Umgehung einer letztwilligen Verfügung durch eine Schenkung gemäß § 5 RAO. wird man niemals sprechen können. Wenn auch wirtschaftlich durch beide Verfügungen dasselbe Ergebnis erzielt wird, so zeigt doch gerade die Zusammenrechnungsvorschrift des § 13, daß der Gesetzgeber in Schenkungen, auch wenn sie kurz vor dem Tode des Gebers erfolgen, keine Steuerumgehung erblicken wollte [3]). Es empfiehlt sich, die Formvorschriften des Privatrechts bei Schenkungsverträgen besonders sorgfältig zu beachten; der nicht mit Unrecht, besonders gegenüber nahen Verwandten, leicht skeptischen Finanzbehörde wird man dann sicher beweisen können, daß der Vertrag bei Ausführung der Schenkung in dieser Weise abgeschlossen war.

Unter Umständen kann eine Steuerpflicht der Kinder ganz vermieden werden, wenn sich die Zuwendung an sie als Entgelt für im Haushalt, Geschäft usw. des Gebers geleistete Dienste auffassen läßt. Für eine Rentnerin, die außer den Zinsen die Substanz ihres Vermögens für ihren Lebensunterhalt angreifen muß, wird es häufig empfehlenswert sein, ihr

---

[1]) Vgl. Marcus 81.

[2]) So Finger § 42, N. 3; a. A. Zi-Lu. § 45, N. 5, der den § 42 (45) auf die Fälle nicht ausgedehnt wissen will, in denen es für die Rückforderung der Schenkung noch einer in der Willkür des Rückfordernden liegenden, vorausgehenden Handlung bedarf. Daselbst auch weitere Literatur.

[3]) Vgl. Stamm in VerbSt 1921, 55.

steuerbares Barvermögen an ihren Sohn zu übertragen gegen die Verpflichtung, ihr als Gegenleistung eine entsprechende Rente zu gewähren [1]).

Ueberträgt z. B. die 54 Jahre alte Rentnerin ihr Barvermögen von 40 000 ihrem Sohne, der ihr dafür jährlich eine Rente von 3000 zu zahlen hat, so gelangt dies Vermögen, auch wenn die Rentnerin schon im nächsten Jahre stirbt, steuerfrei an den Sohn: die gemäß § 145 RAO. 36 000 werte Rente ist eine Gegenleistung, die restlichen 4000 liegen innerhalb der Steuerfreigrenze des § 18, I, 1.

§ 20.

Wir haben die Betrachtung der — praktisch und sozial — wichtigsten Verfügungen unter den nächsten Verwandten abgeschlossen. Die folgenden Ausführungen über letztwillige Verfügungen und Schenkungen unter den übrigen steuerlichen Verwandten können allgemeiner gehalten werden, und für die Ausgestaltung der einzelnen Verfügungen kann weitgehend auf das bisher Gesagte Bezug genommen werden.

Hier nehmen die Verfügungen unter kinderlosen Ehegatten größeres Interesse in Anspruch. Sie haben den Erwerb voneinander nach Klasse I zu versteuern; auf die vielen Steuervergünstigungen, die für diese Klasse bestehen, haben wir wiederholt hingewiesen; auch hier haben wir daher im wesentlichen nur den Erwerb, der grundsätzlich der Steuer unterliegt, zu berücksichtigen.

Haben die Ehegatten kein Testament gemacht, so wird beim Tode des einen der überlebende Teil nur die Hälfte seines Nachlasses erhalten [2]), die andere Hälfte fällt den Eltern, Großeltern oder Geschwistern des Verstorbenen zu. Das werden die Gatten häufig nicht wollen; sie werden vielmehr das Bestreben haben, sich zu ihren Lebzeiten die volle Verfügungsgewalt über das beiderseitige Vermögen zu erhalten. Daher wird für sie eine letztwillige Verfügung schon aus zivilrechtlichen Gründen von großer Wichtigkeit. Zu beachten haben sie bei ihrem Testamente nur, daß die Eltern des verstorbenen Gatten Pflichtteilsansprüche geltend machen können [3]), im übrigen können sie frei mit ihrer Habe schalten. Sie werden sich entweder gegenseitig zu Erben einsetzen mit der Bestimmung, daß nach dem Tode des Längstlebenden das dann vorhandene Vermögen in die beiden ursprünglichen Teile zerlegt und den gesetzlichen Erben eines jeden von ihnen zufallen solle, oder sie werden den überlebenden Gatten zum Vorerben einsetzen und die Verwandten des erstverstorbenen zu Nacherben. Die volle Universalerbschaft des überlebenden Gatten haben wir bei Vorhandensein von Abkömmlingen als ungünstig erkannt [4]), weil durch den Uebergang des Vermögens beider Gatten in einem Zuge vom letztverstorbenen auf die nächste Generation ein höherer Steuersatz bedingt ist,

---

[1]) Vgl. Hespenheide in DSt. 1923, 263.
[2]) §§ 1931, 1932 BGB.
[3]) § 2303, II BGB.
[4]) Vgl. oben § 15.

und weil sich die Steuervergünstigungen nur einmal auswirken. Diese ungünstige Wirkung der Verfügung gemäß §§ 2269 bzw. 2280 wird hier durch den § 9, III, der für die Vererbung an Abkömmlinge fast keine Bedeutung hat [1]), dann aufgehoben, wenn der überlebende Gatte an das gemeinschaftliche Testament gebunden ist, wie insbesondere bei Korrespektivität der Verfügungen, d. h. wenn Erbeinsetzungen, Vermächtnisse und Auflagen getroffen sind, von denen anzunehmen ist, daß die Verfügung des einen nicht ohne die des anderen getroffen sein würde, so daß die Nichtigkeit oder der Widerruf der einen die Unwirksamkeit der anderen zur Folge hat [2]); dies gilt aber nur für das Vermögen des erstverstorbenen, das beim Tode des überlebenden noch vorhanden ist [3]). Die mit dem erstverstorbenen Gatten näher verwandten Erben werden dann nämlich steuerlich so behandelt, als ob sie diese Vermögensteile von ihm erbten; daneben können sie andere Teile der Erbschaft, bei denen die Voraussetzungen der Gebundenheit an die gemeinschaftliche Verfügung oder der Identität des Vermögens nicht zutreffen, auch steuerlich von dem eigentlichen — letztverstorbenen — Erblasser erben, so daß u. U. die Befreiungsvorschriften im Verhältnis zu beiden Ehegatten zum Zuge kommen [4]). Ist der dritte eingesetzte Erbe mit beiden Gatten gleich nahe verwandt, so kommt nur sein Verhältnis zum letztverstorbenen in Betracht [5]); sollen die Steuerbefreiungen auch hier doppelt zum Zuge kommen, so ist es zweckmäßig, den Gatten zum Vorerben und den dritten mit beiden gleich nahe Verwandten zum Nacherben einzusetzen [6]). Wie bedeutsam die Vorschrift des § 9, III und wie wichtig eine entsprechende Verfügung ist, sei an einem Beispiel gezeigt.

M hat ein steuerbares Vermögen von 400 000, seine Gattin F von 200 000. Sie haben sich in einem gemeinschaftlichen Testament gegenseitig zu Erben eingesetzt und bestimmt, daß ihr Vermögen nach dem Tode des Längstlebenden in die ursprünglichen Teile zerfallen und an die Brüder des M und an die beiden Schwestern der F im Verhältnis 4 : 2 fallen solle:

a) F hat beim Tode des M 26 000 Steuern zu zahlen.

b) Beim Tode der F sind an steuerbarem Vermögen 600 000 vorhanden; die Steuer hat F also von den Nutzungen wieder erspart.

1. Die Schwestern der F erhalten je 100 000 und zahlen je 13 500 Steuern.

2. Die Brüder des M erhalten je 200 000. Davon gelten je

---

[1]) Vgl. oben § 15.

[2]) So § 2270 BGB.

[3]) D. h. dasselbe Vermögen oder sein Surrogat; vgl. oben § 6.

[4]) Vgl. Zi-Lu. § 9, N. 36; Finger § 19, N. 19.

[5]) Z. B. wenn die Gatten Vetter und Base sind. Steuerpolitisch wäre es m. E. wünschenswert, daß auch in diesen Fällen der Dritte für das noch vorhandene Vermögen des erstverstorbenen Gatten und, soweit Gebundenheit besteht, als Erbe des erstverstorbenen angesehen würde; dadurch würden insbesondere die außerordentlich ungünstigen Wirkungen einer derartigen Verfügung gegenüber Abkömmlingen im wesentlichen beseitigt; vgl. oben § 15.

[6]) Dann Antrag des Nacherben nach § 7, II, 2.

187 000 (200 000 — $^1/_2$ von 26 000) [1]) als von M hinterlassen und sind in Klasse III zu 16,5 % mit 30 855 zu versteuern; die restlichen 13 000 nach Klasse V zu 16 % mit 2080 [2]). Im ganzen haben die beiden Brüder 65 870 · Steuern zu zahlen.

Hätten die Ehegatten den Längstlebenden von ihnen zum Vorerben und dessen verwandte Geschwister zu seinen Nacherben eingesetzt, so würde das steuerliche Ergebnis im wesentlichen dasselbe sein, nur daß die jetzt ersparten Nutzungen (26 000 = der Steuer der F) nur den Geschwistern der überlebenden F zugefallen wären.

Hätten die Ehegatten keine gemeinschaftliche bindende Verfügung getroffen, beruhte die gleiche Erbfolge auf dem Testament des letztverstorbenen Gatten, oder wäre kein Vermögen oder Sorrogat des erstverstorbenen mehr vorhanden, so hätten die Brüder des M ihren Erwerb in Klasse V zu versteuern, also mit je 56 000, zusammen 112 000.

Aus der großen Differenz — 46 130 — ist ersichtlich, das es für kinderlose Ehegatten geradezu geboten erscheint, eine letztwillige Verfügung zu treffen, die dem § 9, III entspricht oder die eine Vorerbschaft anordnet; denn damit werden die Eltern bzw. Geschwister des erstverstorbenen in Klasse III besteuert statt bei Nichtbindung in Klasse IV bzw. V.

Steuerlich noch günstiger ist es auch hier, wenn der Erblasser seine Eltern bzw. Geschwister zu Erben seines steuerbaren Nachlasses einsetzt und seinem überlebenden Gatten den Nießbrauch daran vermacht.

Würde die F im vorigen Beispiel beim Tode des M 56 Jahre alt sein, so wäre der Wert des ihr an 400 000 vermachten Nießbrauchs 16 000 . $8^1/_2$, also 136 000, und die Steuer der F betrüge mit 5 % 6800. Die Brüder des M hätten je 400 000 — 136 000 = 264 000 zur Hälfte, also je 132 000 zu 15 % (Klasse III) mit 19 800 zu versteuern. Ihre Gesamtsteuer beträgt also statt oben 65 870 nur 39 600, und die der F statt 26 000 nur 6 800. In beiden Fällen zusammengerechnet sind also 45 470 weniger Steuern zu zahlen als in dem ersten obigen Beispiel.

Die Vorteile einer solchen Regelung sind also sehr groß. Nur sollten gerade hier bei den steuerlichen Ersparnismöglichkeiten familienrechtliche Gründe nicht außeracht gelassen werden, die für den überlebenden Ehegatten noch weit häufiger als bei Ehen mit Abkömmlingen ein festeres Recht als das Nießbrauchsvermächtnis verlangen. Wann auch in diesen Fällen eine Verbindung des Nießbrauchsvermächtnisses auf Lebenszeit mit dem auf bestimmte Zeit von Vorteil ist, regelt sich nach dem in §§ 10 und 11 oben Gesagten.

Nicht selten wird es allerdings aus familiären oder wirtschaftlichen Gründen erwünscht sein, daß schon beim Tode des ersten Gatten zwischen seinen Eltern und dem überlebenden Gatten der Nachlaß geteilt wird. Gesetzlich erhält die überlebende Frau die Hälfte, die andere Hälfte bekommen

---

[1]) Hier ist § 15, IV wohl analog anzuwenden.

[2]) Eine Zusammenrechnung findet, obwohl beide Anfälle durch denselben Erbfall veranlaßt sind, wegen der steuerlichen Selbständigkeit jedes Erwerbs nicht statt; vgl. oben

die Eltern und Geschwister. Daneben fallen dem überlebenden Gatten steuerfrei die Haushaltungsgegenstände als gesetzliches Vorausvermächtnis zu [1]). Den weiteren Hausrat sollte der Erblasser in Höhe bis zu je 5000 seinen Eltern und Geschwistern und im übrigen dem überlebenden Ehegatten auf ihren Erbteil zuwenden. Auch bei den beweglichen körperlichen Gegenständen sind die Freigrenzen von 5000 und 2000 zu beachten. Soweit neben Ehegatten, Eltern und Geschwistern noch weitläufigere Verwandte erben, sollten jene Sammlungen, Kunstgegenstände u. dgl. allein erhalten, da sie bis zum Betrage von 10 bzw. 100 000 Steuerfreiheit genießen. Sind die Sammlungen entfernteren Verwandten, z. B. dem Neffen, zugedacht, so ist es u. U. zweckmäßig, zunächst die Eltern oder den Bruder bzw. die Schwester als Vorerben und jenen als Nacherben zu bestimmen. Nicht unerwähnt bleibe, wie vorteilhaft es auch hier ist, dem überlebenden Gatten alle Steuern aufzuerlegen und den übrigen Beteiligten steuerfreie Zuwendungen zu machen [2]).

Hatten die Ehegatten Abkömmlinge, die im Weltkrieg gefallen sind, und trifft § 9, I, I, 3 zu, so kann es zweckmäßig sein, wenn das steuerbare Vermögen 100 000 nicht sehr weit überschreitet, den Ueberschuß statt der Ehegattin Verwandten zuzuwenden; dann erbt jene ganz steuerfrei.

Die Ausführungen über Schenkungen im Verhältnis zu letztwilligen Verfügungen im § 19 sind so allgemein gehalten, daß hier im wesentlichen darauf Bezug genommen werden kann. Bemerkt sei aber weiter, daß kinderlose Ehegatten, die noch Abkömmlinge erwarten, die Ausführung gegenseitiger Schenkungen bis zur Behebung der Kinderlosigkeit — durch Geburt oder durch Annahme von Kindern — zweckmäßig hinausschieben bzw. davon abhängig machen. Auch die Vereinbarung eines anderen Güterstandes kann praktisch zur steuerfreien Bereicherung eines Gatten führen, so insbesondere die Vereinbarung der Gütertrennung mit der Folge, daß der Ehefrau nunmehr die Nutzungen ihres Gutes verbleiben. Besondere Bedeutung gewinnt die Einführung der allgemeinen Gütergemeinschaft zwischen kinderlosen Ehegatten, unter denen des Lebens Güter ungleich verteilt sind. Durch sie werden beide Gatten gleich reich, der ärmere also bereichert. In der Vereinbarung kann eine verkappte steuerpflichtige Schenkung liegen, in der Regel jedoch nicht, „wenn sie zur Zeit der Eheschließung oder doch zu einer Zeit getroffen ist, wo die Ehegatten noch mitten im Erwerbsleben stehen“ [3]). Denn der Zweck des Vertrages ist, die Güterrechtsverhältnisse zu ordnen; die praktische Bereicherung des

---

[1]) § 1932 BGB.

[2]) Gelegentlich — allerdings unter dem E 1919, das das Gattenerbe auch bei Vorhandensein von Abkömmlingen nicht frei ließ — ist auch vorgeschlagen worden, den überlebenden Gatten zu enterben, bzw. ihn nur in den Steuerfreigrenzen zu bedenken, ihn dafür aber zum Testamentsvollstrecker mit einer von ihm selbst zu bestimmenden, steuerfreien Vergütung einzusetzen. Vor solch künstlicher Konstruktion muß aber nicht nur wegen § 5 RAO. gewarnt werden. Vgl. Haarhaus, DSt. 1920, 149; dazu Hirschwald, JW. 1921, 73 ff.

[3]) Vgl. RFH. 9, S. 9. Auch dann liegt nach § 5 RAO. Schenkung vor, wenn die Gütergemeinschaft schon einige Tage nach der Vereinbarung wieder aufgehoben wird. Vgl. RG. 87, 301 und RFH. 4, 129; 5, 72; Ball, Steuerrecht und Privatrecht 93.

einen Gatten kommt erst nach dem Tode eines Gatten bzw. nach Aufhebung der Gütergemeinschaft zur Auswirkung; bis dahin können aber in der Person des ursprünglich ärmeren Gatten Umstände eintreten, die ihn endgültig nicht mehr bereichern, vielleicht sogar umgekehrt den ursprünglich reicheren Teil [1]). Die im übrigen günstige Wirkung der allgemeinen Gütergemeinschaft, die wir bei Ehegatten mit Abkömmlingen festgestellt hatten, tritt hier nicht ein, weil eine fortgesetzte Gütergemeinschaft nicht möglich ist.

Unter Umständen kann der eine dem anderen Gatten Zuwendungen als Entgelt für z. B. im Geschäft geleistete Arbeit machen, die natürlich der Steuerpflicht nicht unterliegen. Hier wird es zweckmäßig sein, den Grund der Zuwendung möglichst deutlich in Erscheinung treten zu lassen.

Hat der Erblasser weder Abkömmlinge noch einen Ehegatten zu bedenken, sondern nur Verwandte der Steuerklassen III uud IV, so zieht er — und dasselbe gilt für den Schenker — zweckmäßig immer den nächsten Verwandtenkreis der zu Bedenkenden mit in Betracht. Daß der Vater seinem Schwiegersohne zu Lebzeiten seiner Tochter nichts direkt zuwenden sollte, sondern seiner Tochter mit der Bitte, ein Teil — in der Regel steuerfrei, höchstens nach Klasse I steuerpflichtig — ihrem Manne weiterzugeben, haben wir schon oben erwähnt [2]). Leben noch Eltern und Geschwister des Erblassers, so sollte er berücksichtigen, daß das den Eltern zufallende Vermögen später an die Geschwister fällt. Vermögen, insbesondere Hausrat, das er selbst von seinen Eltern erhalten hat, sollte er diesen ausdrücklich wieder vermachen, da der Rückfall nach § 18 I, 12 steuerfrei erfolgt; dies Vermögen unterliegt daher, bis es an die Geschwister gelangt, nur einmal der Steuer in Klasse I, während es in der dritten Klasse versteuert werden müßte, wenn es direkt an die Geschwister gelangte. Auf diese Weise kann Hausrat auch über den Wert von 5000 hinaus gänzlich steuerfrei an die Geschwister fallen. Auf jeden Fall ist es ratsam, den Geschwistern sofort eine steuerfreie Zuwendung von 2000 zu machen. Auch eine Verfügung derart, daß der Bruder das Stammrecht, der Vater bzw. die Eltern den Nießbrauch daran oder eine Rente erhalten, wirkt u. U. besonders günstig. Keine besonderen Vorteile bietet die Einsetzung des Vaters bzw. der Eltern als Vorerben und der Geschwister als Nacherben, höchstens insofern, als später den Geschwistern die Nacherbteile nicht mit den Erbteilen von den Eltern zusammengerechnet werden. Günstig [3]) ist häufig die Bestimmung, daß die Vorerbschaft des Vaters mit einem bestimmten Zeitpunkt, z. B. der Verheiratung des Brudes, endigen solle; doch ist sie bei nicht ganz einträchtigen Familienverhältnissen gefährlich, wenn die Eltern damit mittellos werden. Leben beide Elternteile noch,

---

[1]) So Finger § 3, N. 3; Berolzheimer § 3, N. 7; Kreß, LZ. 1924, 346; Breit 389; Karger 142; a. A. Philippsborn, JW. 1922, 1693.

[2]) Sind überhaupt Zweifel vorhanden, ob der Erblasser nicht in Wirklichkeit seine Tochter bedenken wollte, obgleich er den Schwiegersohn genannt hat, so spricht eine Vermutung zugunsten der verheirateten Tochter: RFH. 4, 125; sogar der verlobten: DSt. 1926, 142.

[3]) Vgl. oben § 11.

so ist zu beachten, daß die Steuerbefreiungsvorschriften beiden gegenüber sowohl im Verhältnis des Erblassers als auch später seiner Geschwister zu ihnen zum Zuge kommen.

Einige Beispiele zur Erläuterung: Der Erblasser hat 100 000 Vermögen, darunter Hausrat im Werte von 20 000, der ihm sämtlich vom Vater zugewendet ist. An Verwandten lebt noch sein Vater, der kein größeres Vermögen hat, und ein Bruder.

1. Setzt er den Vater allein zum Erben ein, so hat dieser den rückfallenden Hausrat frei und zahlt an Erbschaftsteuer
von 80 000 13,5 % = 10 800
Beim Tode des Vaters erbt der Bruder den Hausrat
frei und steuert von 80 000 3 600
zus. 14 400

2. Wendet er statt dessen dem Bruder für 5000 Hausrat und
2000 bar zu, so zahlt der Vater von 78 000 10 530
der Bruder davon beim Tode des Vaters (4,5 %) 3 510
zus. 14 040

3. Werden Vater und Bruder je zur Hälfte Erben, so ist der rückfallende Hausrat für den Vater (10 000) steuerfrei, er zahlt von
40 000 10,5 %, also 4 200
der Bruder erhält für 5000 Hausrat frei und zahlt
von 45 000 12 %, d. s. 5 400
Beim Tode des Vaters erhält der Bruder den Hausrat
frei und zahlt von 40 000 3,5 % = 1 400
zus. 11 000

4. Erben Vater und Bruder zu gleichen Teilen, ist jenem aber der Hausrat auf sein Erbteil vermacht, so hat der Vater zu
steuern 30 000 zu 9 % mit 2 700
der Bruder 50 000 zu 12 % mit 6 000
Vom Vater erbt der Bruder den Hausrat steuerfrei
und hat von den 30 000 3 % zu zahlen, mithin 900
zus. 9 600

5 a. Ist der Vater beim Tode des Erblassers 50 Jahre alt, und wird ihm der Nießbrauch an dem dem Bruder ausgesetzten Stammvermögen vermacht, so gilt folgendes:

Der Jahreswert (§ 146 RAO.) des Nießbrauchs am rückfallenden Hausrat ist 800, der Nießbrauchswert (§ 145 RAO.) mal 12, also 9600; der Jahreswert des Barvermögens ist 3 200, der Nießbrauchswert 38 400. Da der Hausrat, wenn er gänzlich an den Vater zurückfiele, nach § 18, I, 12 steuerfrei sein würde, wird auch das mindere Recht des Nießbrauchs daran steuerfrei an ihn gelangen, sodaß er 38 400 zu 10,5 % zu
versteuern hätte mit 4 032
der Bruder hat zu versteuern 80 000 — 38 400 = 41 600
+ 20 000 — 9 600 — 5 000 = 47 000 zu 12 % = 5 640
zus. 9 672

Beim Tode des Vaters hat der Bruder keine Steuern zu zahlen.

b. Noch etwas günstiger wird die Lage, wenn der Vater unter sonst gleichen Verhältnissen den Hausrat allein erbt; da er diesen frei erhält, zahlt er wie zu a) 4 032
der Bruder versteuert 41 600 zu 12 % mit 4 992
zus. 9 024

Auch hier ist beim Tode des Vaters keine Steuer fällig, da der Bruder den Hausrat von ihm steuerfrei erbt.

Welche der hier geschilderten Arten letztwilliger Verfügungen der Erblasser im Einzelfall wählt, hängt neben steuerlichen natürlich auch, wie des öfteren erwähnt, von anderen Umständen, familienrechtlichen u. dgl., ab. Für Schenkungen unter Lebenden gilt neben dem oben im § 19 Gesagten im wesentlichen dasselbe.

§ 21.

Der Erblasser, der keine näheren Verwandten hat oder sie nicht bedenken will, wird sein Vermögen entweder anderen Personen, Freunden u. dgl., oder aber nichtphysischen Personen letztwillig zuwenden wollen. Der Umstand, daß die Steuersätze für die fünfte Klasse sehr hoch sind, mit 14 % beginnen, und daß der Steuerbevorzugungen nur sehr wenige sind, wird den Erblasser u. U. sehr verlocken, ein Verwandtschaftsverhältnis zwischen sich und dem Bedachten zu schaffen durch familienrechtliche Verfügungen unter Lebenden: Heirat oder Annahme an Kindesstatt. Die steuerliche Bedeutung solcher Rechtsgeschäfte ist, wir wir sahen [1]), sehr groß; aber es werden nur verhältnismäßig wenige Fälle sein, in denen sie tunlich sind. Will der Erblasser oder Schenker im übrigen nicht- oder weitläufig verwandten Personen etwas zuwenden, so handelt er in ihrem Interesse, wenn er ihre näheren Verwandten, an die sie dereinst diesen Anfall vererben werden, dabei in den Kreis seiner Betrachtungen zieht. Bei der Höhe des Steuersatzes in dieser Klasse gewinnt das Gesetz der Zersplitterung des Nachlasses [2]) eine besondere Bedeutung. Hier wird der Erblasser das dem Freunde zugedachte Vermögen entweder unter ihn und seine Kinder teilen oder den Kindern den größeren Teil und dem Freunde den Nießbrauch daran zuwenden, der damit wenigstens das Nutzungsrecht an der ganzen Zuwendung erhält. Die später bei der Vererbung des zugewandten Vermögens vom Vater auf den Sohn zur Hebung kommende Steuer braucht der Erblasser in der Regel nicht zu berücksichtigen, da sie im Verhältnis zu der hier nach der fünften Klasse zu erhebenden Steuer kaum ins Gewicht fällt.

Hinterläßt der Erblasser z. B. seinem Freunde ein Vermögen von 90 000, so hat dieser 21 600 Steuern zu zahlen; wendet er aber 30 000 dem Vater und je 20 000 dessen drei Söhnen zu, so haben diese je 3 200 und der Vater 5 400, sie insgesamt also nur 15 000 Steuern zu zahlen. Setzt der Erblasser nur die Söhne zu Erben ein, vermacht

[1]) Vgl. oben § 18.
[2]) Vgl. oben § 4.

aber dem 56 Jahre alten Freunde den Nießbrauch an der Erbschaft, so ist dieser 3 600 . 8½, also 30 600 wert, die Steuer für den Vater beträgt danach 5 700, während die Söhne je 30 000 — 10 200, also 19 800 mit 3 168 zu versteuern haben; die Gesamtsteuer beträgt somit 15 204.

Die geringe Mehrbelastung im letzten Fall wird durch den Wert, den das Nutzungsrecht über die Gesamtzuwendung für den Vater hat, aufgewogen. Sind die Kinder noch jung und erhält der Freund von Gesetzeswegen das — steuerfreie — Nutznießungsrecht an dem den Kindern zugewandten Vermögen, so mag die einfache Teilung der Hinterlassenschaft unter den Freund und die Kinder das Zeckmäßigere sein.

Eine besonders hohe Bedeutung gewinnt hier auch bei verhältnismäßig kleinen Zuwendungen die sogenannte steuerfreie Zuwendung, bei der die Steuer für das dem Freund Zugewandte einer für sich steuerfreien Person auferlegt wird. Wir sahen schon im § 11, daß der Erblasser, der sein Vermögen von 800 000 dem Freunde zuwenden will, ihn ebenso günstig stellt, wenn er ihm 480 000 steuerfrei hinterläßt und gleichzeitig seiner Vaterstadt 320 000 mit der Auflage der Steuerzahlung für den Freund aussetzt, die dann nach Abzug der Steuern für den Freund noch 156 800 zu ihrer freien Verfügung behält. Der Erblasser kann die Summe, die er seinem Freunde hinterlassen will, noch ziemlich beträchtlich erhöhen; nur wird der Stadt eine einigermaßen namhafte Summe übrig bleiben müssen, da sie sonst auf den Anfall verzichten wird. Gänzliche Steuerfreiheit ergibt sich nach dem Gesetz der Zersplitterung, wenn der Erblasser sein Vermögen in viele Teile zu 500 [1]) zerlegt und sie einzelnen Personen, z. B. bestimmten Armen einer Stadt, zuwendet. Zuwendungen an die Stadt zugunsten aller ihrer Armen dürften als Zweckzuwendungen nach § 18, I, 17 oder 19 gänzlich steuerfrei sein, wie überhaupt der Erblasser die in den Ziffern 17—21 genannten Anstalten, Verbände, Vereine usw. steuerfrei bedenken kann [2]).

Will der Erblasser schon zu Lebzeiten den Nichtverwandten etwas schenken, so gelten für die Ausgestaltung der Verfügung die gleichen Grundsätze. Hier wird aber besonders häufig die Zuwendung nicht als Schenkung, sondern als nachträgliche Bewilligung oder Erhöhung eines Entgelts für geleistete Dienste aufzufassen und damit steuerfrei sein, nämlich dann, „wenn sie sich nach dem Willen der Beteiligten als die Abtragung einer Schuld, als Erfüllung eines Anspruches auf Bezahlung der Dienste darstellt“ [3]). Wenn so ein Unternehmen, z. B. eine Bank, ihren vier Vorstandsmitgliedern „in Anerkennung ihrer erfolgreichen Tätigkeit“ je 50 000 zuwendet, ist es rechtlich und wirtschaftlich möglich, daß die Zuwendung nur „im Gefühle des Dankes“, ohne Verpflichtung dazu gemacht ist. Dann würde eine zur Steuer verpflichtende Schenkung

---

[1]) Nicht sind 509,99 gemäß § 32 steuerfrei, wie es Karger (S. 64; er schreibt sogar 599,99) meint, da diese Vorschrift nur für die Steuerberechnung gilt; vgl. Finger, § 18, N. 2c.

[2]) Vgl. oben § 6.

[3]) Vgl. auch zum folgenden RFH. in Koppe, Jahrb. 1922, 280.

vorliegen. Aber wie der Reichsfinanzhof mit Recht ausführt, ist hier immer zu beachten, daß es nicht im Wesen eines Verkehrsunternehmens liegt, „seinen Reingewinn durch freiwillige Zuwendungen an die gegen Gehalt oder Lohn Angestellten, ohne rechtlich dazu verpflichtet zu sein, zu schmälern". Es ist vielmehr zu prüfen, ob die Zuwendung nicht als nachträglich gewährte Gratifikation aufzufassen ist, die schon nach der Verkehrssitte als Bestandteil des Gehalts angesehen wird und wegen des klagbaren Anspruchs auf sie nicht als Schenkung gelten kann. Zweckmäßig wird es sein, bei der Vollziehung der Zuwendung dem Empfänger gegenüber den Grund der Zuwendung zu betonen. Daß ferner Ruhegehalte und ähnliche Zuwendungen an Angestellte sowie die üblichen Gelegenheitsgeschenke von der Steuer ausgenommen sind, haben wir schon oben im § 7 gesehen.

Gewisse Besonderheiten bieten Zuwendungen, bei denen nicht-physische Personen als Schenker, Beschenkte und Erben beteiligt sind, sodaß ein näheres Eingehen auf ihre erbschaftsteuerliche Bedeutung bei Verfügungen des Erblassers oder Schenkers erforderlich erscheint.

Errichtet der Erblasser durch letztwillige Anordnung oder zu seinen Lebzeiten [1]) eine Stiftung, sei es eine selbständige oder eine unselbständige [2]), so hat diese, sofern sie nicht gemeinnützige oder mildtätige Zwecke der in § 18, I, 17—21 genannten Art verfolgt, ihren ersten Anfall und spätere Dotierungen grundsätzlich in der fünften Klasse zu versteuern. Die Bezüge aber, die die aus der Stiftung Berechtigten oder andere Personen auf Grund der dem Vorstand vom Stifter in der Stiftungsurkunde erteilten Ermächtigung erhalten, bilden niemals schenkungssteuerpflichtige freigebige Zuwendungen, sind daher immer steuerfrei, auch wenn die Errichtung der Stiftung selbst keine Steuerpflicht gemäß § 18, I, 17—21 ausgelöst hat [3]). Eine Ausnahme besteht aber nach § 9, II für die Familienstiftungen, die wesentlich im Interesse einer oder mehrerer Familien errichtet sind. Die Steuer für den Vermögensübergang richtet sich dann nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zum Zuwendenden, in der Regel dem Stifter. Bezugsberechtigt ist aber nur der, der einen zivilrechtlich verfolgbaren Rechtsanspruch auf den Bezug aus der Stiftung hat. Kommen als solche nur Abkömmlinge in Frage, so vollzieht sich die Besteuerung der Stiftung nach Klasse II, kommen weitere Verwandte in Betracht, so kann Klasse III oder IV in Frage kommen. Wenn der Erblasser es in das Ermessen des Stiftungsvorstandes gestellt hat, gelegentlich auch anderen, nicht verwandten Personen etwas zuzuwenden, so ist damit der Begriff der Familienstiftung noch nicht unbedingt ausgeschlossen

---

[1]) § 2. II, 1; § 3, I, 7; vgl. § 80 ff. BGB.

[2]) Die unselbständigen Stiftungen, auch fiduziarische genannt, (vgl. hierzu RG. 88, 338 ff.) können steuerlich bei gewisser Selbständigkeit als rechtsfähig angesehen werden (vgl. Finger § 2, N. 16a), auf jeden Fall sind sie steuerlich als Zweckzuwendungen gemäß § 4 selbständig. Als solche sehen sie Zi-Lu. § 2, N. 39, Mirre § 2, N. 19 immer an.

[3]) Vgl. Finger § 2, N. 16b; Zi-Lu. § 2, N. 37; Breit 383; Marcus 76; RFH. 3, 321; ähnlich DVStR. 1923, 130.

(„wesentlich“). Diese Personen, die keinen Rechtsanspruch auf Bezüge aus der Stiftung haben, zählen daher auch nicht zu den entferntest Berechtigten, ihr Verwandtschaftsverhältnis ist daher auch nicht zugrunde zu legen [1]). Auch die Bezüge aus solchen Familienstiftungen sind stets steuerfrei [2]). Will der Erblasser oder Schenker daher eine Familienstiftung errichten, so hat er darauf zu achten, daß der Kreis derer, die ein Bezugsrecht erhalten, möglichst auf die nächsten Verwandten beschränkt wird, daß aber dem Stiftungsvorstande satzungsgemäß die Möglichkeit offen gehalten wird, gelegentlich auch anderen Personen nach seinem Ermessen etwas zuzuwenden. Unter diesen besonderen Umständen kann die Errichtung einer Stiftung vorteilhaft sein.

Wie die Stiftungen grundsätzlich, so haben auch die übrigen steuerlich rechtsfähigen Gebilde ihren Erwerb in Klasse V zu versteuern, sofern sie nicht zu den in § 18, I, 17—21 aufgezählten nichtphysischen Personen gehören. Dabei ist es bei dem am meisten interessierenden Gesellschaften des Handelsrechts einerlei, ob mehrere oder sämtliche Gesellschafter Verwandte des Erblassers oder Schenkers sind. Nur wenn ein Gesellschafter alle oder so gut wie alle Anteile bzw. Aktien der Gesellschaft in seiner Hand hat, löst der Vermögensübergang von ihm auf die Gesellschaft keine Steuerpflicht aus [3]). Bei den Personalgesellschaften, bei denen im Gegensatz zu den Kapitalgesellschaften die Verbindung des Unternehmens mit den Gesellschaftern eine festere ist, wie insbesondere bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung und bei der offenen Handelsgesellschaft, die ja steuerlich als rechtsfähig anzusehen ist [4]), ist aber stets zu prüfen, ob die Schenkung, die als gemischte Schenkung auch in die Form eines Verkaufs an die Gesellschaft gekleidet sein kann, nicht den Umständen nach eine freigebige Zuwendung an die Gesellschafter bildet; dann ist das Verwandtschaftsverhältnis zu diesen maßgebend [5]). Demgemäß dürfte es nur unter ganz besonderen Umständen zweckmäßig sein, der eigenen Gesellschaft größere Beträge zu schenken; denn die Zuwendung muß nach der Rechtsprechung des RFH. [6]) auch bezüglich des Teils, der dem Schenker nach seinem Anteil am Gesellschaftsvermögen auch fernerhin zusteht, versteuert werden, da die Zuwendung eine einheitliche ist. Wendet z. B. der Vater, der mit seinen drei Söhnen eine offene Handelsgesellschaft bildet, dieser freigebig 1 Million zu, so hat die Gesellschaft den ganzen Erwerb zu versteuern, obwohl der Vater, dessen Anteil am Gesellschaftsvermögen um 250 000 im Werte gestiegen ist, somit nur um 750 000 ärmer geworden ist. Denn die Gesellschaft, die ein

---

[1]) Vgl. Ludewig in AStR. 1925, 283; Stölzle in JW. 1926, 967; § 3, N 74, 75.

[2]) Nach E 1919 galten solche Bezüge aus Familienstiftungen als steuerpflichtiger Erwerb von Todeswegen.

[3]) Vgl. § 4 RAO.; RFH. 7, 192; Ball, Steuerrecht und Privatrecht 119; Becker § 79, N. 10 ff. RAO.

[4]) Vgl. oben § 4; Ott in Bank-A. 1923, 277; RFH. in JW. 1924, 1202; RFH. 12, 76; dazu Lukas in JW. 1924, 102.

[5]) Vgl. RFH. 7, 192; Bühler § 24, III.

[6]) RFH. 11, 112.

vom Vater verschiedenes Rechtssubjekt ist, wird um 1 Million reicher. Wird allerdings nur die Einlage des Vaters um 1 Million erhöht, und erhält er damit gleichzeitig erhöhte Rechte, so unterliegt dieser Anfall an die Gesellschaft überhaupt nicht der Erbschaftsteuer, sondern der Gesellschaftsteuer [1]). Es dürfte daher richtiger sein, wenn der Schenker das Kapital zu gleichen Teilen den übrigen Gesellschaftern zuwendet, die dann gleichzeitig erbschaftsteuerfrei ihre Gesellschaftsanteile um den entsprechenden Betrag erhöhen. Denn dann wird, wenn man von der bedeutend niedrigeren Kapitalverkehrssteuer absieht, die Erbschaftsteuer durch die Zersplitterung des Kapitals unter die mehreren Gesellschafter anstatt der einheitlichen Zuwendung an die Gesellschaft wesentlich geringer sein; sind die oder einige der Gesellschafter mit dem Schenker näher verwandt, so wird der Vorteil durch diese Verfügung noch bedeutend größer.

Das unterbewertete Einbringen von Einlagen in die Gesellschaft ist in der Regel keine freigebige Zuwendung an die Gesellschaft, obgleich sie bereichert wird; vielmehr soll gewöhnlich die eigene Kapitalsanlage verbessert werden und vielleicht die der übrigen Gesellschafter; nicht die Gesellschaft, sondern die Gesellschafter würden dann bereichert und steuerpflichtig sein [2]). Umgekehrt könnte der Fall, daß eine Aktiengesellschaft neu hinzutretenden Aktionären gestattet, ihre zum Nennwerte ausgegebenen Aktien entgegen dem Verbote des § 184, I HGB. mit einem geringeren Betrage zu bezahlen, höchstens u. U. als eine freigebige Zuwendung der bisherigen Aktionäre an die neuen angesehen werden, nicht aber kann die Gesellschaft als die Schenkende betrachtet werden, da ihr Vermögen ja in keiner Weise vermindert wird [3]).

In gleicher Weise kann die Aufnahme eines neuen Handelsgesellschafters in die offene Handelsgesellschaft u. U. eine freigebige Zuwendung der bisherigen Gesellschafter an den neu eintretenden sein [4]); es kommt aber hier wie dort ganz auf die Umstände an. Selbst wenn der neue Gesellschafter keine Kapitalien mitbringt und so dadurch, daß er am Gesellschaftsvermögen beteiligt wird, objektiv bereichert wird, so wird diese Vermögenszuwendung in den meisten Fällen nicht aus einer freigebigen Absicht der anderen Gesellschafter folgen; da es vielmehr durchaus ungewöhnlich ist, daß ein Unternehmen ohne wirtschaftlichen Zwang Schenkungen macht, wird die Erhaltung des Unternehmens, die Gewinnung einer neuen Arbeitskraft in dem neuen Gesellschafter der Beweggrund für die damit nicht mehr freiwillige und freigebige Zuwendung sein [5]). Selbst wenn erwachsene Söhne vom Vater in die Gesellschaft aufgenommen werden, so wird dies in der Regel in erster Linie nicht zu dem Zweck geschehen, um die Söhne zu bereichern, sondern um für die Erhaltung der Zukunft der Familie, für die Sicherstellung des eigenen Alters und für das Wohl des Unternehmens zu sorgen.

---

[1]) Vgl. Kapitalverkehrssteuergesetz vom 8 4. 1922 und 10. 8. 1925.

[2]) Vgl. Wünschmann in DStBl. 1924, 353.

[3]) So Breit in JW. 1922, 946 gegen RFH. daselbst.

[4]) Vgl. RFH. 12, 57.

[5]) Vgl. auch RG. 37, 61.

Im Bestreitensfalle hat die Finanzbehörde die Umstände zu beweisen, die einen Anhalt dafür bieten, daß eine Freigebigkeit beabsichtigt war. Wenn der Vater allerdings minderjährige, mittellose Kinder zu Gesellschaftern macht, so dürfte kaum ein anderer Beweggrund vorhanden sein als der Vorteil der Kinder; dann dürfte regelmäßig eine freigebige Zuwendung anzunehmen sein [1]).

Die Inhaber eines Gesellschaftsunternehmens tun u. U. gut, im Gesellschaftsvertrage zu bestimmen, daß beim Tode eines Gesellschafters das Unternehmen mit Aktiven und Passiven auf die überlebenden Gesellschafter übergehen solle. Diese haben dann die Verpflichtung, das Kapitalkonto des Verstorbenen seinen Erben auszuzahlen. Trotzdem fallen ihnen u. U. beträchtliche Vermögenswerte zu, wie der immaterielle Wert des Unternehmens, der Kundschaft, eventuell stille Reserven, die dann vorliegen, wenn mehr Kapital vorhanden ist, als es die Bilanz ausweist, z. B. durch Abschreibung oder Unterbewertung der Aktiven. Diesen Erwerb, der mit dem Tode des Gesellschafters erfolgt, hat der Uebernehmer aber nicht zu versteuern, weil er auf Grund eines schuldrechtlichen Gesellschaftsvertrages unter Lebenden erfolgt [2]). Auch wenn der Uebernehmer der Erbe des verstorbenen Gesellschafters, z. B. sein Sohn ist, hat er grundsätzlich nur das ihm zufallende Kapitalkonto des Erblassers zu versteuern [3]). Mit Recht führt aber Breit [4]) an, daß u. U. eine verschleierte Schenkung vorliege, nämlich dann, wenn der andere Gesellschafter z. B. das Kapitalkonto nicht als Erbteil, sondern auf Grund der Bestimmung des Gesellschaftsvertrages erhält. Diesen Erwerb hat der Gesellschafter in Höhe des Kapitalkontos als Schenkung auf den Todesfall gemäß § 2, I, 3 zu versteuern. Oder auch dann, wenn übermäßige Abschreibungen gemacht worden sind, und so der Kapitalanteil des Verstorbenen in der Bilanz niedriger erscheint als es bei angemessener Abschreibung der Fall sein würde; oder wenn endlich vereinbart wäre, daß der Uebernehmer offene Reserven, wie Kosten- und Schadensreserven, für Aufwendungen späterer Jahre, ohne Vergütung erhalten solle [4]).

Erbschaftsteuerlich zweckmäßig dürfte es sein, daß der Inhaber eines Geschäftes schon frühzeitig mit seinen Erben, auch mit Abkömmlingen, eine offene Handelsgesellschaft bildet, ihnen die erste Einlage — evtl. in Höhe der Steuerfreigrenze — schenkt und sie zunächst am Gewinn in gleicher Weise wie sich sebst beteiligt. Mit zunehmendem Alter und zunehmender Arbeitskraft der Erben dürfte in der Festsetzung einer höheren Gewinnquote für die Erben keine freigebige Zuwendung zu erblicken sein. Wird allerdings die Beteiligung des Erblassers — oder allgemeiner gesagt, eines Gesellschafters — am Gewinn über-

---

[1]) Vgl. Wünschmann in DStBl. 1924, 353.

[2]) Vgl. RFH. St.Arch. 1922, 161. § 2, I, 4 kommt nicht in Frage, weil der Uebernehmer Vertragsgegner des Erblassers, nicht ein Dritter ist; vgl. Finger § 2, N. 14.

[3]) Vgl. Berolzheimer § 2, N. 7; Breit 132; Stölzle in JW. 1925, 306 ff.

[4]) Breit 132.

haupt ausgeschlossen, während er evtl. am Verlust teilnehmen soll, so dürfte dieser Ausschluß, sofern er nicht durch andere Umstände, z. B. langfristige Lieferverträge des nicht am Gewinn Beteiligten mit der Gesellschaft, wirtschaftlich gerechtfertigt ist, steuerrechtlich als Schenkung anzusehen sein, die dieser Gesellschafter den übrigen macht; wird dieser Fall doch schon bürgerlichrechtlich bisweilen als Schenkung angesehen [1]). Durch die allmählich höher werdende Beteiligung der Erben am Gewinn dürfte beim Tode des früheren Alleininhabers schon ein erheblicher Teil des Geschäftsvermögens ohne Besteuerung in die Hände der Erben gelangt sein. Würde, um das Beispiel Bickerich's zu wählen, der hierauf hinweist [2]), der Anteil des Sohnes am Vermögen der offenen Handelsgesellschaft 20 000, der des Vaters 40 000 betragen, und würden von dem Reingewinn von 24 000 auf den Sohn 2/3, auf den Vater 1/3 entfallen, so würden die Kapitalanteile am Schluß des Geschäftsjahres ohne Rücksicht anf die Privatentnahmen schon 36 000 und 48 000 betragen, und nach drei weiteren Geschäftsjahren mit gleichen Reingewinnen würden die Anteile gleich sein.

Durch die allmähliche Ueberführung des Gesellschaftsvermögens vom Erstinhaber auf seine Erben wird sich auch leichter die Liquidation des Unternehmens, die bei seinem Tode zwecks Aufbringung der Erbschaftsteuer u. U. erfolgen müßte, vermeiden lassen, da die Entrichtung der Steuer bei allmählicher Ueberführung auf einen langen Zeitraum verteilt wird, soweit sie überhaupt zur Hebung kommt. Die übrigen Gesellschaftsarten sind für diese Zwecke nicht gleich günstig, da bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, der Aktiengesellschaft usw. der Gewinn grundsätzlich gleichmäßig auf alle Anteile bzw. Aktien verteilt wird. Nur durch Tantiemen an die an der Geschäftsführung beteiligten Erben kann der gleiche Erfolg, wenn auch nicht so gut, erreicht werden. Im übrigen hat die Erbschaftsteuer für die Wahl der einen oder anderen Gesellschaftsform oder Einzelunternehmung keine Bedeutung [3]).

[1]) So Düringer-Hachenburg IV, S. 16 im Gegensatz zu Dernburg II, § 361, II, der in der Beteiligug eines Gesellschafters nur am Verlust (societas leonina) nur eine besondere Beteiligungsform sieht; vgl. auch RG. 3, 9 und in JW. 1907, 103.

[2]) In DSt. 1926. 426.

[3]) Ueber die Vorteile, die die Einzelunternehmung vor der Gesellschaftsform und umgekehrt nach dem Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz bietet, vgl. Karger DSt. 1925, 1088.

§ 22.

Schluß.

Wir haben damit die Betrachtung abgeschlossen, die uns an konkreten Einzelfällen die Bedeutung der steuerlichen Gesichtspunkte bei der Ausgestaltung der der Erbschaftsteuer unterliegenden Verfügungen zeigen sollte. Schon des öfteren im Laufe der Abhandlung haben wir darauf hingewiesen, daß steuerliche Vorteile gewichtigen familien- oder sonstigen bürgerlichrechtlichen Interessen nachgesetzt werden sollten; aber ich glaube, auch das werden die Darlegungen gezeigt haben, daß bei richtiger Gestaltung der Verfügung die steuerlich günstigen Arten nicht allzu große Nachteile in familienrechtlicher oder sonstiger Hinsicht mit sich bringen. Gewarnt sei aber auch hier noch einmal vor künstlichen Konstruktionen. Ueber sie hat sich die Finanzbehörde hinwegzusetzen, sei es auf Grund des § 5 RAO., der bei Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die getroffenen Maßnahmen für unerheblich erklärt, sei es nach den Schriftstellern, die einer Verselbständigung des Steuerrechts das Wort reden, schon auf Grund des § 4 RAO., der allgemein bestimmt, daß bei Auslegung der Steuergesetze ihr Zweck und ihre wirtschaftliche Bedeutung zu berücksichtigen sei, und der nach ihnen den § 5 als einen Sonderfall mit umfaßt [1]). Es muß aber gesagt werden, daß die verschiedenen privatrechtlichen Formen der Verfügungen, wie beispielsweise bei der letztwilligen die Anordnung des Nießbrauchsvermächtnisses oder der Vorerbschaft, wirtschaftlich vielleicht eine ähnliche, aber durchaus nicht dieselbe Bedeutung haben, und daß es ein feststehender Grundsatz ist und bleiben muß, daß bürgerlichrechtliche Verfügungen, die mit Rücksicht auf die Steuer getroffen sind, nicht schon um dieser Tatsache willen für die Finanzbehörden unbeachtlich sind. Allerdings muß der Verfügende die wirtschaftlichen Auswirkungen, die die besondere Art seiner Verfügung schafft, auch wirklich wollen; dann kann der Umstand, daß ihn zu dieser Form der Verfügung auch steuerliche Gesichtspunkte bewogen haben, nicht zu einer für die Steuerbehörde günstigeren Auslegung seiner Bestimmungen führen.

Die Darlegungen haben uns gezeigt, wie beträchtliche Vorteile die rechte Beachtung der erbschaftsteuerlichen Vorschriften in fast allen Verhältnissen für die in der Verfügung Bedachten mit sich bringt. Es ist anzunehmen, daß die Not der Zeit und die Höhe der Steuersätze auch in der Praxis jeden Inhaber selbst kleineren Vermögens dazu bringt, diese Bedeutung der Erbschaftsteuer für seine Verfügungen zu erwägen und zu bedenken. Die hier am eingehendsten behandelte letztwillige Verfügung ist „vielleicht das wichtigste Rechtsgeschäft des menschlichen Lebens“, sagte schon Eichhorn [2]) im Jahr 1885 in der Einleitung zu seinem

---

[1]) Vgl. Becker im Bank-A. 1919/20, 14; Ball, Steuerrecht und Privatrecht, 73, 96ff., 150; hierzu Bühler §§ 6, 15.

[2]) Vgl. Eichhorn, Das Testament, 1899, III.

„Musterbuch für letztwillige Verfügungen". Dieser Satz gilt auch heute noch, „und niemand sollte daher ohne die reiflichste Ueberlegung aller einschlagenden Verhältnisse an diesen Akt herantreten. Oft hängt hier das Wohl ganzer Familien von einem schlecht gewählten Ausdruck, von einer unklaren Vorstellung, von einer unbeachteten Gesetzesvorschrift ab, und doch werden nur zu häufig erst im letzten Augenblick die Schritte getan, die zur „Bestellung des Hauses" erforderlich sind. Und wenn die heutige Erbschaftsteuer mit ihren hohen Sätzen denjenigen, die ein größeres Vermögen ihr eigen nennen, die Pflicht — gegen sich selbst und gegen ihre Erben — auferlegt und sie zwingt, schon in ruhiger Stunde die Ordnung ihrer Vermögensverhältnisse für den Fall ihres Ablebens zu bedenken, so wird diese Beachtung der erbschaftsteuerlichen Vorschriften bei Abfassung der Testamente die erfreuliche Nebenwirkung haben, daß alle einschlagenden Verhältnisse auch mit Rücksicht auf die bürgerlichrechtlichen Folgen der zu errichtenden Verfügung reiflich erwogen werden. Die Folge davon aber wird sein, daß Streitigkeiten und langwierige Prozesse, die die im Drange der bevorstehenden Sterbestunde errichteten Testamente so häufig nach sich gezogen haben, auf ein geringeres Maß zurückgeführt werden. Auf diese Weise wird die Erbschaftsteuer vielleicht die Bedeutung gewinnen, daß sie gerade durch die harten Opfer, die sie von den Bürgern fordert, ihnen einen heilsamen Zwang zur sorgfältigen letztwilligen Ordnung ihrer Verhältnisse auferlegt, dessen Wert in zahlreichen Fällen, vielleicht ohne daß es recht erkannt wird, den verlangten Opfern gleichkommt oder sie sogar übertrifft. Auf der anderen Seite werden die Nachteile, die für das Reich durch die Minderung der Erbschaftsteuer bei den mit Rücksicht auf sie abgefaßten Verfügungen entstehen, diesem reichlich dadurch aufgewogen, daß durch die Schaffung klarer Verhältnisse bei einer reiflich überlegten letztwilligen Verfügung wirtschaftliche Niedergänge und Zusammenbrüche beim Ableben eines Begüterten vermieden oder wesentlich herabgedrückt werden, eine Tatsache, die einmal im Interesse des Volkskörpers erwünscht sein, sodann aber auch für den Fiskus in dem erhöhten Fließen anderer Steuerquellen in die Erscheinung treten wird.

Lebenslauf.

Am 19. Februar 1903 wurde ich in Werther i. W. als Sohn des Kaufmanns Friedrich Lieneweg geboren. Ich bin evangelischer Konfession und Preuße. Nach Besuch der Bürgerschule in Gütersloh kam ich Ostern 1913 auf das dortige Evangelisch-stift. Gymnasium, das ich am 20. Februar 1922 mit dem Zeugnis der Reife verließ. Ich studierte dann je 2 Semester die Rechts- und Staatswissenschaften an den Universitäten Leipzig (S. S. 1922, W. S. 1922/23), Rostock (S. S. 1923, W. S. 1923/24) und Münster i. W. (S. S. 1924, W. S. 1924/25). Am 16. und 17. Juli 1925 bestand ich die erste juristische Staatsprüfung vor dem Oberlandesgericht in Hamm i. W., und zwar an beiden Tagen mit „Gut“, und am 1. August 1927 auf Grund der vorliegenden Dissertation die mündliche Doktorprüfung mit dem Prädikat „cum laude“. Seit dem 7. September 1925 bin ich als Referendar am Land- und Amtsgericht in Bielefeld beschäftigt.

Ich benutze gern die Gelegenheit, Herrn Prof. Dr. Bühler für die Anregung und Unterstützung bei Anfertigung der Arbeit und Herrn Prof. Dr. Jacobi für die freundliche Durchsicht auch hier meinen besten Dank auszusprechen.

Wilhelm Lieneweg.